

Umsatzbesteuerung und Umsatzsteuerausfall in der EU

Eine rechtliche und ökonomische Analyse

Inauguraldissertation zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der
Wirtschaftswissenschaften der Universität Mannheim

vorgelegt von

Beate Wohlfahrt

Dekan: Dr. Jürgen M. Schneider
Referent: Prof. Dr. Ulrich Schreiber
Korreferent: Prof. Dr. Christoph Spengel
Tag der mündlichen Prüfung: 08.05.2013

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	I
Abbildungsverzeichnis	X
Tabellenverzeichnis	XII
Abkürzungsverzeichnis	XIII
Symbolverzeichnis	XVIII
1 Einleitung	1
1.1 Motivation und Zielsetzung der Arbeit	1
1.2 Gang der Untersuchung	5
2 Ökonomische Grundlagen der Umsatzbesteuerung	7
2.1 Formen der Umsatzbesteuerung	7
2.1.1 Überblick	7
2.1.2 Allphasen-Netto-Umsatzsteuer	9
2.1.2.1 Bemessungsgrundlage	9

2.1.2.2	Steuererbefreiungen	12
2.1.2.3	Tarifgestaltung	15
2.2	Prinzipien der internationalen Umsatzbesteuerung	18
2.2.1	Bestimmungslandprinzip	18
2.2.2	Ursprungslandprinzip	20
3	Rechtliche Grundlagen	23
3.1	Historische Entwicklung innerhalb der EU	23
3.1.1	Errichtung des Binnenmarkts	23
3.1.2	Harmonisierung der umsatzsteuerlichen Vorschriften	25
3.1.2.1	Übergang zu einem Allphasen-Netto-System	25
3.1.2.2	Angleichung der Steuerrechtsnormen	26
3.1.3	Weitere Harmonisierungsmaßnahmen	28
3.1.4	Steuerhoheit der Mitgliedstaaten	30
3.2	Allgemeine Vorgaben	31
3.2.1	Aufbau und Ziele der MwStSystRL	31
3.2.2	Steuersubjekt und Steuerobjekt	32
3.2.2.1	Steuerpflichtiger	32
3.2.2.2	Steuerbarer Umsatz	35
3.2.2.3	Steuerbefreiungen	38
3.2.3	Steuererhebung	40
3.2.3.1	Entstehung der Steuer und Steuerschuldner	40

3.2.3.1.1	Steueranspruch	40
3.2.3.1.2	Steuerschuldner	42
3.2.3.2	Vorsteuerabzug	43
3.2.3.2.1	Umfang des Vorsteuerabzugsrechts	43
3.2.3.2.1.1	Einschränkungen des Vorsteuerabzugs	45
3.2.3.2.1.2	Investitionsgüter	47
3.2.3.2.2	Voraussetzungen	50
3.2.3.3	Differenzbesteuerung	52
3.2.3.4	Deklaration und Entrichtung	54
3.3	Besteuerung grenzüberschreitender Umsätze	56
3.3.1	Besteuerung grenzüberschreitender Lieferungen	56
3.3.1.1	Problem der Doppelbesteuerung	56
3.3.1.2	Lieferungen mit Drittstaatenbezug	57
3.3.1.3	Innergemeinschaftliche Lieferungen	59
3.3.1.4	Innergemeinschaftliches Verbringen	61
3.3.1.5	Reihengeschäfte	63
3.3.2	Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen	66
3.3.2.1	Problem der Doppelbesteuerung	66
3.3.2.2	Ort der Dienstleistung	68
3.3.2.2.1	Dienstleistungen an Steuerpflichtige	69
3.3.2.2.2	Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige	71
3.3.3	Steuererhebung, Deklaration und Entrichtung	72

3.3.3.1	Steuerentstehung und Steuerschuldner	72
3.3.3.2	Umkehr der Steuerschuldnerschaft	75
3.3.3.3	Vorsteuererstattung	78
3.3.4	Grenzkontrollen	81
3.3.4.1	Drittstaatensachverhalte	81
3.3.4.2	Innergemeinschaftlich	83
3.3.4.2.1	Kontroll- und Meldepflichten	83
3.3.4.2.2	Nachweispflichten	85
3.3.4.2.3	Kontroll- und Informationsaustauschverfahren	87
4	Umsatzsteuerausfall	90
4.1	Leistungsfähigkeit des Umsatzsteuersystems	90
4.1.1	Aufkommenseffizienz des Umsatzsteuersystems	90
4.1.1.1	Ermittlung der Aufkommenseffizienz	90
4.1.1.2	Vergleich der Aufkommenseffizienzen	93
4.1.1.3	Aussagekraft der Aufkommenseffizienz	96
4.1.2	Erhebungseffizienz des Umsatzsteuersystems	97
4.1.2.1	Ermittlung der Umsatzsteuer-Ausfallquote	97
4.1.2.2	Vergleich der Umsatzsteuer-Ausfallquoten in der EU	101
4.1.2.2.1	Gegenüberstellung der Ergebnisse	101
4.1.2.2.2	Vergleich der Ergebnisse von OECD und EU-Kommission	105
4.2	Ursachenbezogene Analyse	109

4.2.1	Ursachen des Umsatzsteuerausfalls	109
4.2.1.1	Begriffsdefinitionen	109
4.2.1.2	Steuervermeidung und Nichtbefolgung	110
4.2.1.3	Insolvenzen	112
4.2.1.4	Steuerhinterziehung	119
4.2.1.4.1	Steuerhinterziehung auf der Ausgangsseite . .	119
4.2.1.4.1.1	Nichterklärung von Umsätzen	119
4.2.1.4.1.2	Missing-Trader-Betrug	124
4.2.1.4.1.3	Reduzierung der Steuerschuld aus den deklarierten Umsätzen	130
4.2.1.4.2	Steuerhinterziehung auf der Eingangsseite . . .	135
4.2.1.4.3	Betrügerische Insolvenzen	137
4.2.1.5	Fazit	138
4.2.1.5.1	Sofortiger Vorsteuerabzug	139
4.2.1.5.2	Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Umsätze	143
4.2.2	Ausfallhöhe nach Ursachen	147
4.2.2.1	Überblick	147
4.2.2.2	Ergebnisse	151
4.2.2.2.1	Steuervermeidung	151
4.2.2.2.2	Insolvenzen	152
4.2.2.2.3	Steuerhinterziehung	155
4.2.2.2.3.1	Schattenwirtschaft	158

4.2.2.2.3.2	Missing-Trader-Betrug	161
4.2.2.3	Fazit	166
4.3	Determinanten der Steuerhinterziehung	168
4.3.1	Vorbemerkungen	168
4.3.2	Standardmodell	169
4.3.3	Grenzen des Standardmodells	172
4.3.3.1	Abschreckungseffekt	172
4.3.3.2	Steuerzahlerrätsel	174
4.3.3.2.1	Kompetenz-Schwierigkeitslücke	176
4.3.3.2.2	Steuermoral	178
4.3.4	Übertragung auf Umsatzsteuer	181
4.3.4.1	Modelltheorie	181
4.3.4.1.1	Steuerhinterziehung	181
4.3.4.1.2	Steuerbetrug	182
4.3.4.2	Empirische Erkenntnisse	184
4.3.4.3	Implikationen	189
5	Lösungsansätze	192
5.1	Überblick	192
5.1.1	Bisherige Maßnahmen	192
5.1.2	Kriterien für zukünftige Maßnahmen	195
5.2	Generelles Reverse-Charge-Verfahren	198

5.2.1	Rechtsgrundlage	198
5.2.2	Darstellung	199
5.2.3	Bewertung	202
5.2.3.1	Aufkommenssicherung	202
5.2.3.1.1	Missing-Trader- und Kettenbetrug	202
5.2.3.1.2	Vorsteuerabzugsbedingte Ausfallrisiken	205
5.2.3.1.2.1	Insolvenzen	207
5.2.3.1.2.2	Vorsteuererschleichung	209
5.2.3.1.3	Andere Ausfallrisiken	210
5.2.3.2	Administrierbarkeit	213
5.2.3.2.1	Anwendungsbereich	213
5.2.3.2.2	Kontrollmaßnahmen	214
5.2.4	Fazit	216
5.3	Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze	219
5.3.1	Vorüberlegungen	219
5.3.2	(Modifiziertes) Binnenmarktprinzip	220
5.3.2.1	Darstellung	220
5.3.2.2	Bewertung	221
5.3.2.2.1	Wettbewerbswirkungen	221
5.3.2.2.2	Aufkommenswirkungen	224
5.3.2.2.3	Administration und Aufkommenssicherung	226
5.3.3	Einführung einer EU-Mehrwersteuer	228

5.3.3.1	Gemeinschaftsteuer	228
5.3.3.2	DVAT	230
5.3.3.3	CVAT	232
5.3.3.3.1	Darstellung	232
5.3.3.3.2	Bewertung	234
5.3.3.3.2.1	Aufkommenswirkungen	234
5.3.3.3.2.2	Aufkommenssicherung	234
5.3.3.3.2.3	Wettbewerbswirkungen	235
5.3.3.4	VIVAT	237
5.3.3.4.1	Darstellung	237
5.3.3.4.2	Bewertung	238
5.3.3.4.2.1	Identifikation des Leistungsempfängers .	238
5.3.3.4.2.2	Ertrags- und Steuersatzhoheit	239
5.3.3.4.2.3	Verwaltungshoheit	240
5.3.4	Fazit	241
5.4	Maßnahmen Vorsteuerabzug	246
5.4.1	Überblick	246
5.4.2	Generelle Ist-Versteuerung mit Cross-Check	248
5.4.2.1	Selbstkontrollmechanismus	248
5.4.2.2	Darstellung	249
5.4.2.3	Bewertung	251
5.4.2.3.1	Aufkommenssicherung	251

5.4.2.3.1.1	Unvalutierter Vorsteuerabzug	251
5.4.2.3.1.2	Insolvenzen	254
5.4.2.3.2	Administrierbarkeit und Kosten	255
5.4.3	Modelle einer gesplitteten Zahlung	258
5.4.3.1	Vorsteuer-Verrechnungs-Modell	258
5.4.3.2	Technologiebasierte Verfahren	260
5.4.3.2.1	Darstellung	260
5.4.3.2.1.1	Gesperrtes Mehrwertsteuerkonto	260
5.4.3.2.1.2	Quellensteuererhebung	262
5.4.3.2.2	Bewertung	264
5.4.3.2.2.1	Aufkommenssicherung	264
5.4.3.2.2.2	Administration	268
5.4.4	Fazit	270
6	Fazit der Arbeit	273
	Anhang	XX
	Literaturverzeichnis	XXIII

Abbildungsverzeichnis

1.1	Umsatzsteuer-Aufkommen in der EU (in % des BIP)	2
1.2	Umsatzsteuer-Aufkommen in der EU (in % des Steueraufkommens) . . .	3
2.1	Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug	11
2.2	Nachholeffekt innerhalb der Unternehmerkette	13
2.3	Nachhol- und Kaskadeneffekt bei einer Steuerbefreiung	14
3.1	Differenzbesteuerung	53
3.2	Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft	65
4.1	Aufkommenseffizienz VRR	94
4.2	Aufkommenseffizienz VRR der EU-Mitgliedstaaten	95
4.3	Vergleich der Ausfallquoten mit den Aufkommenseffizienzen	106
4.4	Insolvenz: Ausfall auf der Ausgangsseite	114
4.5	Insolvenz: Ausfall auf der Eingangsseite	116
4.6	Insolvenz: Ausfall auf Aus- und Eingangsseite	116
4.7	Karussellbetrug	127

4.8	Erklärung normalbesteufter als differenzbesteuerte Umsätze	131
4.9	Umsatzsteuerausfall nach Ausfallursachen in Großbritannien	148
4.10	Umsatzsteuerausfall nach Ausfallursachen in Deutschland	149
4.11	Modifizierter Umsatzsteuerausfall nach Ausfallursachen in Deutschland .	157
5.1	Insolvenz innerhalb der Unternehmerkette im Reverse-Charge-Verfahren	208
5.2	Insolvenz bei einer generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check	254

Tabellenverzeichnis

3.1	Vorsteuerverrechnungsmodalitäten innerhalb der EU	55
4.1	Umsatzsteuer-Ausfallquoten in der EU (in %)	102
4.2	Aggregierte Umsatzsteuer-Ausfallquoten in der EU (in %)	104
4.3	Aufkommensverlust im Insolvenzfall	118
4.4	Gegenüberstellung von Ausfallquote (ρ) und Normalsteuersatz (τ) in den Mitgliedstaaten (bezogen auf 2006)	185
A.1	Mehrwertsteuersätze in der EU (in %)	XXI
A.2	Gegenüberstellung von Umsatzsteuerausfall und Schattenwirtschaft in der EU (bezogen auf 2006)	XXII

Abkürzungsverzeichnis

ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
Anm.	Anmerkung
aUStG	Umsatzsteuergesetz der Republik Aserbaidshan
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
ATLAS	Automatisiertes Tarif- und Lokales Zollabwicklungssystem
BFH	Bundesfinanzhof
BHO	Bundeshaushaltsordnung
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BT-Drucksache	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
c. p.	ceteris paribus
CVAT	Compensating VAT
DARA	abnehmende absolute Risikoaversion

d. h.	das heißt
DM	Deutsche Mark
DKK	Dänische Krone
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DVAT	Dual VAT
ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council (Rat „Wirtschaft und Finanzen“ der Europäischen Union)
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EEA	Einheitliche Europäische Akte
EG	Europäische Gemeinschaft
Erw.	Erwägungsgrund
EStG	Einkommensteuergesetz
ESVG	Europäisches System volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen
et al.	et alii
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EU-Kommission	Europäische Kommission
EUR	Euro
Eurocanet	European Carousel Network
Europol	European Police Office (Europäisches Polizeiamt)
Eurostat	Statistisches Amt der Europäischen Union
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EU-VAT	EU-Mehrwertsteuer
e. V.	eingetragener Verein
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f.	folgende
FN	Fußnote

GATS	General Agreement on Trade in Services (Allgemeines Abkommen über den Handel mit Dienstleistungen)
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade (Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen)
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GST	Goods and Services Tax
HM Revenue & Customs (HMRC)	Her Majesty's Revenue and Customs (britisches Finanzministerium)
i. d. R.	in der Regel
i. e. S.	im engeren Sinne
ifo Institut	Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München e. V.
i. H. v.	in Höhe von
Incoterms	International Commercial Terms (Internationale Handelsklauseln)
i. R. d.	im Rahmen des
i. S. v.	im Sinne von
IT	Informationstechnik
IOTA	Intra-European Organisation of Tax Administrations
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weiteren Sinne
lit.	Buchstabe
m. E.	meines Erachtens
MIAS	Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
MS	Mitgliedstaat

MTIC-fraud	missing-trader intra-Community fraud (Missing-Trader-Betrug)
m. w. N.	mit weiteren Nennungen
MwSt.	Mehrwertsteuer
MwSt-Nummer	Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer
MwStVO	Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
Nr.	Nummer
o. ä.	oder ähnliches
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OLAF	Office Européen de Lutte Antifraude (Europäisches Amt für Betrugsbekämpfung)
öUStG	Umsatzsteuergesetz der Republik Österreich
PWC	PriceWaterhouseCoopers
PKW	Personenkraftwagen
pUStG	Umsatzsteuergesetz der Republik Polen
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtsache
RST	Retail Sales Tax
S.	Seite
SEK	Schwedische Krone
Slg.	Sammlung
SNA	System of National Accounts
s. o.	siehe oben
TVA	Taxe à la valeur ajoutée
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem

UAbs.	Unterabsatz
u. ä.	und ähnliche
UNO	United Nations Organisation
USA	United States of America
UStG	Umsatzsteuergesetz der BRD
u. U.	unter Umständen
VAT	Value Added Tax
verb. Rs.	verbundene Rechtssachen
vgl.	vergleiche
VGR	volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen
VIVAT	viable integrated VAT
VoIP	Voice over IP
z. B.	zum Beispiel
ZM	Zusammenfassende Meldung
z. T.	zum Teil
§	Paragraph
£	Britische Pfund
%	Prozent

Symbolverzeichnis

α	uneinbringlicher Teil der Umsatzsteuerschuld
β	Beitreibungsquote
b	Wertschöpfungsstufe des betrügerischen Steuerpflichtigen
B	Steuerbetrugshöhe
BMG_p	potentielle Bemessungsgrundlage
C	Konsum
Γ	Aufkommensverlust
e	steuerbefreite Wertschöpfungsstufe
EV	Endverbraucher bzw. eine andere nichtsteuerpflichtige Person
$E[U]$	Erwartungsnutzen
FA	Finanzamt
FCE	Final Consumption Expenditure
i	Wertschöpfungsstufe
Λ	Strafzahlung
m	Wertschöpfungsstufe des Missing Trader
n	letzte Wertschöpfungsstufe
ω	Kürzungsanteil zur Berechnung des theoretischen Steueraufkommens
p	Aufdeckungswahrscheinlichkeit
π	Strafzahlung
P_b	Bruttopreis

P_n	Nettopreis
ρ	Ausfallquote
R	Vorleistung(en)
R_u	steuerfreie Vorleistung(en)
R_t	besteuerter Vorleistung(en)
θ	Steuersatz (allgemein)
τ	Satz der Umsatzsteuer
τ_{ex}	Nettosteuersatz
τ_{in}	Bruttosteuersatz
τ_r	reduzierter Steuersatz
t	Periode
T	Umsatzsteuerzahllast
U_i	steuerpflichtige Person (Stufe i)
V	Ausgangsumsatz
VK	Verkaufspreis
VR_a	tatsächliches Steueraufkommen
VR_p	theoretisches Steueraufkommen
VR_{pa}	(de lege lata) theoretisches Steueraufkommen
VRR	Aufkommenseffizienz
VRR_c	(de lege lata) Aufkommenseffizienz
VRR_p	politische Aufkommenseffizienz
W	Wertschöpfung
X	deklariertes Einkommen
Y	tatsächliches Einkommen
z	Wertschöpfungsstufe des insolventen Unternehmer

Kapitel 1

Einleitung

1.1 Motivation und Zielsetzung der Arbeit

Eine wichtige Voraussetzung für die Errichtung des europäischen Binnenmarktes war die Angleichung der in den Mitgliedstaaten erhobenen Umsatzsteuern. Mit dem 1969 vollzogenen ersten Harmonisierungsschritt wurde gemeinschaftsweit ein Umsatzsteuersystem eingeführt, welches zu diesem Zeitpunkt in weniger als 10 Ländern existierte.¹ Seither hat die Mehrwertsteuer² nicht nur in Europa Einzug gehalten, sondern wird in nunmehr 153 Ländern weltweit angewandt.³

Die Mehrwertsteuer gilt als effiziente und zugleich neutrale Form der indirekten Konsumbesteuerung, die vergleichsweise einfach zu administrieren ist. Empirische Untersuchungen deuten darauf hin, dass sich die Einnahmequote im Verhältnis zum BIP mit der Einführung einer Mehrwertsteuer langfristig um 4,5 % erhöht.⁴ Außerdem gewährleistet die Mehrwertsteuer einen exakten Grenzausgleich, sodass sie sich auch im internationalen Handel wettbewerbsneutral verhält. Insgesamt wird die Mehrwert-

¹ Vgl. Ebrill et al. (2001), Tabelle 1.1, S. 6.

² Die Mehrwertsteuer ist folglich eine spezielle Form der Umsatzbesteuerung, vgl. dazu Abschnitt 2.1.1. Nachfolgend werden die Begriffe Umsatzsteuer und Mehrwertsteuer synonym verwendet.

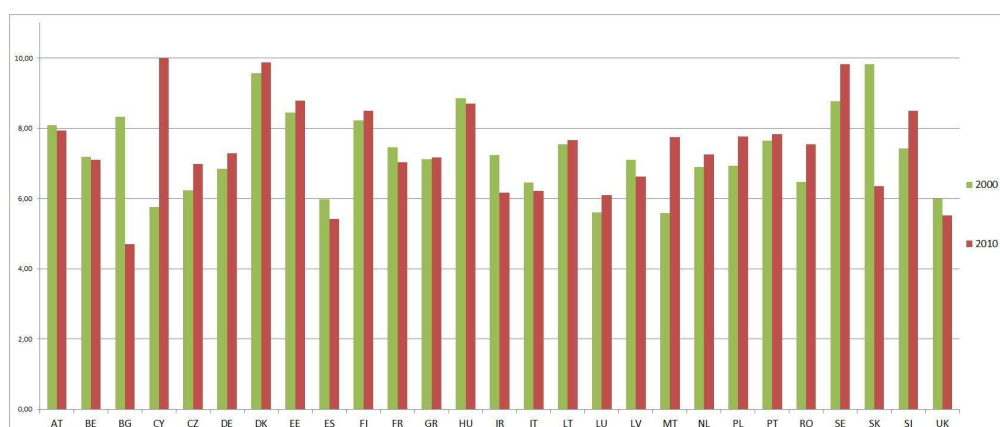
³ Vgl. OECD (2011), S. 50 sowie Anhang B, S. 155 f.

⁴ Vgl. Keen/Lockwood (2010), deren Untersuchung ein Datensatz von 143 Ländern und ein Beobachtungszeitraum von mehr als 25 Jahren zugrunde liegt. Abweichende Resultate ergeben sich für einige Länder südlich der Sahara, vgl. Keen/Lockwood (2010), S. 147 f.

1.1. Motivation und Zielsetzung der Arbeit

steuer daher auch als „*the most successful fiscal innovation of the last half-century*“ bezeichnet.⁵

Die Mehrwertsteuereinnahmen der Mitgliedstaaten tragen inzwischen wesentlich zum Staatshaushalt bei. Im Jahr 2010 beliefen sie sich auf durchschnittlich 7,4 % des Bruttoinlandprodukts (siehe Abbildung 1.1).



Eigene Darstellung; die Abkürzungen der Mitgliedstaaten finden sich in Tabelle A.1 im Anhang.
Quelle: Länderbezogene Informationen der Europäischen Kommission
(http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html).

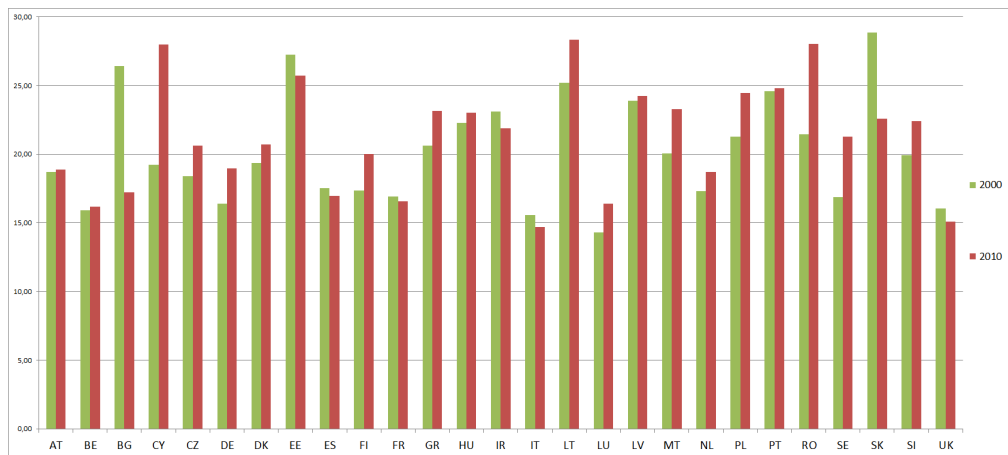
Abbildung 1.1: Umsatzsteuer-Aufkommen in der EU (in % des BIP)

Auch im Verhältnis zu anderen Steuerarten fallen die Mehrwertsteuereinnahmen vergleichsweise hoch aus. 2010 machten sie durchschnittlich 21 % des gesamten Steueraufkommens inklusive Sozialversicherungsabgaben aus (siehe Abbildung 1.2). Damit ist die Umsatzsteuer ähnlich aufkommensstark wie Einkommensteuer und Sozialversicherungsabgaben.⁶ Zugleich wurde das EU-weite Ausfallvolumen für die Jahre 2000-2006 auf etwa 90 Mrd. EUR bis 113 Mrd. EUR pro Jahr geschätzt, wobei die länderspezifischen Ausfallquoten zwischen 1 % (Luxemburg) und 30 % (Griechenland) liegen.⁷

⁵ Vgl. Bird (2011), S. 363.

⁶ Vgl. auch OECD (2011), S. 50.

⁷ Vgl. Reckon LLP (2009), Rn. 25-26.



Eigene Darstellung; die Abkürzungen der Mitgliedstaaten finden sich in Tabelle A.1 im Anhang.
 Quelle: Länderbezogene Informationen der Europäischen Kommission
 (http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html).
 Steueraufkommen inklusive Sozialversicherungsabgaben

Abbildung 1.2: Umsatzsteuer-Aufkommen in der EU (in % des Steueraufkommens)

Dabei ist das Problem keinesfalls neu. Bereits Ende der 1970er und Anfang der 1980er Jahre wurden in verschiedenen europäischen Ländern, vor allem in Italien, Mehrwertsteuerausfälle beklagt.⁸ Doch scheint der Steuerausfall seit Wegfall der Grenzkontrollen im Binnenmarkt ein zunehmendes Ausmaß angenommen zu haben.⁹ So wies die Deutsche Bundesbank Ende der 1990er Jahre auf ein auffälliges Missverhältnis zwischen dem damals stetigen Wirtschaftswachstum und einem tendenziell stagnierenden Umsatzsteueraufkommen in Deutschland hin.¹⁰

Dies überrascht, wird der Mehrwertsteuer doch ein gewisser Selbstregulierungsmechanismus¹¹ nachgesagt, da aufgrund der fraktionierten Zahlung für Unternehmen ein erhöhter Anreiz zur Steuerehrlichkeit besteht. Steuerpflichtige Leistungsempfänger haben ein Interesse am Erhalt einer Rechnung, um einen Vorsteuerabzug geltend machen zu können. Dieser „*paper trail*“¹² bewirkt einerseits, dass leistende Unternehmer ihre

⁸ Vgl. den Überblick bei Panagariya/Narayana (1988), S. 248 sowie Agha/Haughton (1996), S. 305.

⁹ Vgl. z. B. HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.24, 2.25 und 2.33 sowie HM Revenue & Customs (2001), Rn. 3.6 und 3.7; Europäische Kommission (2000), Rn. 1.10; Mittler (2001), S. 385.

¹⁰ Vgl. Deutsche Bundesbank (1997), S. 94 f.

¹¹ Vgl. z. B. Europäischer Rechnungshof (1998), Rn. 4.4; Klenk (2006), S. 107 f.; Matheis/Groß (2006a), S. 379.

¹² Vgl. Pomeranz (2011). Cnossen (2008) spricht von „*audit trail*“ (S. 5).

Umsätze nicht unterdeklarieren und andererseits, dass Leistungsempfänger ihre Vorleistungen nicht zu hoch ausweisen. Zudem ist gewährleistet, dass im Falle der Nichtdeklaration von Umsätzen zumindest die Steuerlast der Vorstufen erhalten bleibt. Denn ein erhöhtes Verhältnis von deklarierten Vorleistungen zu Ausgangsumsätzen gilt als Indikator für Steuerhinterziehung.¹³ In Anbetracht dessen wurde die Mehrwertsteuer seinerzeit in der Erwartung eingeführt, nicht nur ein einfaches und praktikables, sondern vor allem ein sich selbst kontrollierendes Umsatzsteuersystem geschaffen zu haben, bei dem eine Prüfung wohl völlig unterbleiben könne.¹⁴

Die Wirksamkeit dieses Selbstkontrollmechanismus wurde indes schon frühzeitig mit der Begründung als „illusorisch“ bezeichnet, dass der Erwerber zwar einen Anreiz am Erhalt der Rechnung habe, nicht aber daran, dass der Leistende die Umsatzsteuer auch abführt.¹⁵ Daneben kann der Selbstkontrollmechanismus z. B. durch die Fälschung von Rechnungen unterlaufen werden.¹⁶ Der technologische Fortschritt der letzten Jahrzehnte dürfte die diesbezüglichen Möglichkeiten noch begünstigt haben, sodass die Rechnungsstellung mit offenem Umsatzsteuerausweis inzwischen als „*das klassische Betrugsinstrument*“ bezeichnet wird.¹⁷

Bei innergemeinschaftlichen Umsätzen wiederum wird der „*paper trail*“ dadurch durchbrochen, dass für den Erwerber aufgrund der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Umsätze kein Anreiz mehr zur Deklaration dieses Vorgangs besteht. Denn das einer ursprungslandbasierten Besteuerung ökonomisch überlegene Bestimmungslandprinzip setzt die Existenz von Grenzkontrollen voraus. In der Folge bestehen sowohl aufgrund des Vorsteuerabzugs als auch durch Formen grenzüberschreitenden Betrugs diverse Ausfallrisiken, die, wenngleich nicht ausschließlich, zu einem beachtlichen Teil auf Steuerhinterziehung zurückzuführen sind.

¹³ Vgl. z. B. Matthews/Lloyd-Williams (2001), S. 49.

¹⁴ Vgl. dazu Mittler (2004), S. 1.

¹⁵ Vgl. Hemming/Kay (1981), S. 87. Ähnlich auch Europäischer Rechnungshof (1998), Rn. 4.4.

¹⁶ So bereits Slemrod (1990), S. 170; vgl. auch Agha/Haughton (1996), S. 304 sowie Ebrill et al. (2001), S. 23.

¹⁷ Vgl. Widmann (2009), S. 1065. Zudem scheint für Rechnungen Dritter inzwischen ein reger (Internet-) Handel zu existieren, vgl. Gebauer (2008), S. 116.

Neben dem damit verbundenen fiskalischen Schaden kann die Hinterziehung indirekter Steuern überdies zu Produktionsineffizienzen und Wettbewerbsverzerrungen führen.¹⁸ Zudem entstehen den Unternehmen vor allem in Hinblick auf innergemeinschaftliche Umsätze erhebliche Befolgungskosten, da versucht wurde, die fehlenden Grenzkontrollen durch zunehmende administrative Kontrollen zu kompensieren. Die EU-Kommission konstatiert daher, dass die Wettbewerbsfähigkeit europäischer Unternehmen erheblich verbessert werden könnte, wenn deren Verwaltungskosten verringert würden.¹⁹

Vor diesem Hintergrund kann das Ziel der vorliegenden Arbeit abgeleitet werden. Es gilt, das gegenwärtige europäische Mehrwertsteuersystem auf seine Ausfallrisiken hin zu analysieren, und anschließend mögliche Reformansätze dahingehend zu untersuchen, inwieweit diese geeignet sind, Umsatzsteuerausfall von vornherein wirksam unterbinden zu können.

1.2 Gang der Untersuchung

Die Arbeit ist wie folgt aufgebaut.

Zunächst soll in **Kapitel 2** die ökonomische Wirkungsweise eines Mehrwertsteuersystems erläutert und anderen Formen der Umsatzbesteuerung gegenübergestellt werden. Aufgrund der Besonderheiten des europäischen Binnenmarktes ist es zudem erforderlich, mit dem Ursprungslandprinzip und dem Bestimmungslandprinzip auch die ökonomischen Grundlagen der internationalen Umsatzbesteuerung zu beleuchten.

Anschließend werden in **Kapitel 3** die rechtlichen Grundlagen der Mehrwertsteuer dargestellt. Dazu sollen, nach einem kurzen Überblick über die historische Entwicklung, zunächst die allgemeinen Richtlinienvorschriften beschrieben werden. Die Ausführungen sind keinesfalls abschließend, sondern beschränken sich auf die für Zwecke dieser Arbeit relevanten Vorschriften. Hiernach wird auf Besonderheiten der grenzüberschreitenden

¹⁸ Vgl. Virmani (1989), S. 223-234.

¹⁹ Vgl. Europäische Kommission (2010a), S. 4.

Umsatzbesteuerung eingegangen, wobei zwischen innergemeinschaftlichen Sachverhalten und Umsätzen mit Drittstaatenbezug zu differenzieren ist.

Kapitel 4 dient der Analyse des Umsatzsteuerausfalls. Zu diesem Zweck werden vorab verschiedene Möglichkeiten zur Messung der Leistungsfähigkeit eines Umsatzsteuersystems aufgezeigt und die Aussagekraft der jeweiligen Ergebnisse beurteilt. Sodann werden die einzelnen Ursachen des Umsatzsteuerausfalls herausgearbeitet und voneinander abgegrenzt. Anhand der Grundlagen in Kapitel 2 und 3 soll geprüft werden, inwieweit diese Ursachen systemseitig bedingt sind. Soweit dies im Rahmen der verfügbaren Schätzungen möglich ist, soll überdies eine Einschätzung der fiskalischen Relevanz einzelner Ausfallursachen vorgenommen werden. Um die unterschiedlichen Ausfallquoten innerhalb der EU besser erklären zu können, werden abschließend die Determinanten der Steuerhinterziehung untersucht. Zugleich lassen sich hieraus Hinweise darauf ableiten, wie - unabhängig von systemseitigen Änderungen - der Steuerhinterziehung entgegengewirkt werden kann.

Die so gewonnenen Erkenntnisse sollen schließlich in **Kapitel 5** zur Analyse und Bewertung möglicher Reformansätze herangezogen werden. Die Untersuchung beinhaltet sowohl Vorschläge auf Ebene der EU-Kommission als auch in der Literatur diskutierte Modelle. Auf Basis der Ergebnisse in Kapitel 4 soll hierbei zwischen Maßnahmen, die die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Umsätze korrigieren, und solchen, die den Vorsteuerabzug betreffen, unterschieden werden. Zudem gilt es, Interdependenzen zwischen diesen Maßnahmen zu berücksichtigen.

Die Arbeit schließt mit einer Zusammenfassung in **Kapitel 6**.

Kapitel 2

Ökonomische Grundlagen der Umsatzbesteuerung

2.1 Formen der Umsatzbesteuerung

2.1.1 Überblick

Die Umsatzsteuer ist eine Konsumsteuer, da sie die periodisch vereinnahmten Zinsen auf das gesparte Einkommen steuerfrei belässt.¹ In ihrer Ausgestaltung ist die Umsatzsteuer eine indirekte Konsumsteuer, denn sie wird nicht beim Konsumenten selbst erhoben, sondern bei den Unternehmen.² Dies ist administrativ wesentlich einfacher, da sich die Anzahl der Steuerschuldner stark reduziert und diese zudem im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit relativ leicht erfassbar sind.³ Hinsichtlich der Anzahl der Wertschöpfungsstufen, auf denen die Umsatzsteuer erhoben wird, kann zwischen Einphasen-, Mehrphasen- und Allphasensteuern differenziert werden.

¹ Vgl. Schreiber (2012), S. 609-614 sowie ausführlich zur Konsumneutralität Hiller (2003), S. 15-17.

² Wer die Steuer letztlich wirtschaftlich trägt (sogenannte tatsächliche bzw. effektive Inzidenz), hängt von verschiedenen Faktoren ab. Vgl. zur Überwälzbarkeit der Umsatzsteuer ausführlich z. B. Theile (1995), S. 96-138 m. w. N. sowie Homburg (2007), S. 124-131 und Cansier (2004), S. 207 f. Kann die Umsatzsteuer nicht auf die Konsumenten überwält werden, belastet sie die Einkommen der Kapitalgeber und der Arbeitnehmer, vgl. Schreiber (2012), S. 142 f.

³ Vgl. Matheis/Groß (2006a), S. 379.

2.1. Formen der Umsatzbesteuerung

Eine Einphasensteuer ist typischerweise als Einzelhandelssteuer ((Retail) Sales Tax, RST)⁴ ausgestaltet, sie wird also nur auf der letzten Wertschöpfungsstufe erhoben. Die Erhebung der Umsatzsteuer auf nur einer Stufe verringert zwar die Anzahl der Steuerpflichtigen, was zunächst administrativ weniger aufwendig erscheint.⁵ Gleichzeitig aber erfordert die Ermittlung der letzten Wertschöpfungsstufe eine Abgrenzung zwischen privatem Konsum und unternehmerischer Vorleistung, was dieses System anfällig für Steuerhinterziehung macht.⁶ Insbesondere bei sogenannten gemischten Gütern⁷ ist diese Abgrenzung schwierig und zieht einen erhöhten Kontrollaufwand seitens der Finanzbehörden nach sich. Andererseits kann es auch zu einer Besteuerung von Investitionen kommen und die Umsatzsteuer entfaltet eine kumulative Wirkung. Empirische Studien zeigen, dass etwa 37 % der Einzelhandelssteuereinnahmen in den kanadischen Provinzen aus der Besteuerung von Vorleistungen resultieren.⁸ Ähnlich stellt sich die Situation in den USA dar, wo je nach Bundesstaat zwischen ca. 10 % und 70 % bzw. durchschnittlich etwa 40 % des Aufkommens der RST aus Vorleistungen generiert wird.⁹

Bei einer Allphasen-Umsatzsteuer entfällt die oftmals schwierige Abgrenzung zwischen Konsum und Investition.¹⁰ Demgegenüber steigt die Anzahl der Steuerpflichtigen, was den administrativen Aufwand wiederum erhöht.¹¹ Wird die Umsatzsteuer auf allen Stufen erhoben, stellt sich die Frage nach der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Legt man den Bruttoumsatz zugrunde, so gehen auf jeder Stufe auch die Umsätze der vorangegangenen Stufen in die Bemessungsgrundlage ein.¹² Folglich unterliegen die Vorumsätze einer doppelten bzw. mehrfachen Besteuerung. Zudem erhöht die Umsatzsteuer dadurch

⁴ Auch Detailhandel- oder Verkaufsteuer genannt, vgl. Bohley (2003), S. 340. Die Besteuerung kann stattdessen auch auf Stufe der Hersteller oder des Großhandels erfolgen, vgl. Tait (1988), S. 16-18.

⁵ Vgl. Andel (1998), S. 354.

⁶ Vgl. Schreiber (2012), S. 141.

⁷ Solche Güter können sowohl konsumtiv als auch investiv genutzt werden, (z. B. PKW), vgl. Bohley (2003) der von „Doppelzweckgütern“ spricht (S. 340).

⁸ Vgl. Kuo/McGirr/Poddar (1988), S. 622.

⁹ Vgl. Ring (1999), S. 87.

¹⁰ Bei einer Mehrphasensteuer dagegen wird zumindest eine - i.d.R. die letzte - Wertschöpfungsstufe nicht besteuert, sodass die Abgrenzungsproblematik bestehen bleibt.

¹¹ Vgl. Andel (1998), S. 354.

¹² Vgl. Cansier (2004), S. 203.

ihre eigene Bemessungsgrundlage und es wird „Steuer von Steuer“ erhoben.¹³ Im Ergebnis steigt die Steuerbelastung mit der Anzahl der Stufen (Kaskadeneffekt) und für Unternehmen besteht ein steuerlich bedingter Anreiz zur vertikalen Konzentration, was den Wettbewerb beeinträchtigen kann.¹⁴ Außerdem ist die umsatzsteuerliche Belastung umso höher, je mehr Wertschöpfung auf die vorgelagerten Stufen entfällt.¹⁵

Neben den genannten Wettbewerbsverzerrungen hat eine Bruttoumsatzsteuer ferner den Nachteil, dass die für einen Grenzausgleich¹⁶ erforderliche Ermittlung der gesamten auf einem Produkt lastenden inländischen Steuer schwierig oder gar unmöglich ist.¹⁷ Allerdings erweist sich eine Bruttoumsatzsteuer aufgrund ihrer breiten Bemessungsgrundlage als fiskalisch sehr ergiebig, wobei die Steuersätze relativ niedrig gehalten werden können, was finanzpsychologisch von Vorteil ist.¹⁸ Zudem ist der Anreiz zur Steuerhinterziehung gering, da einerseits die Steuersätze i. d. R. niedrig sind und andererseits das Hinterziehungspotential auf die eigene Stufe begrenzt ist.¹⁹ Dennoch wurde die in Deutschland 1918 eingeführte Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer bereits frühzeitig heftig diskutiert²⁰ und schließlich aufgrund ihrer internen und externen wettbewerbsverzerrenden Effekte als verfassungswidrig verworfen.²¹

2.1.2 Allphasen-Netto-Umsatzsteuer

2.1.2.1 Bemessungsgrundlage

Die europäische Mehrwertsteuer ist eine Allphasen-Netto-Umsatzsteuer. Das bedeutet, dass die Umsatzsteuer ebenfalls auf allen Stufen erhoben wird. Anders als bei einer Bruttoumsatzsteuer gehen Umsätze der vorangegangenen Stufen jedoch nicht in die

¹³ Vgl. Jakob (2009), § 2, Rn. 22.

¹⁴ Vgl. Bohley (2003), S. 339; Schreiber (2012), S. 141.

¹⁵ Dies ist vor allem bei einer kapitalintensiven Produktion der Fall, vgl. Bohley (2003), S. 339. Die Umsatzsteuerbelastung hängt darüber hinaus vom Ausmaß der Steuerüberwälzung ab, vgl. Andel (1998), S. 357 f.

¹⁶ Vgl. Abschnitt 2.2.1.

¹⁷ Vgl. Jakob (2009), § 2, Rn. 22.

¹⁸ Vgl. Bohley (2003), S. 337.

¹⁹ Vgl. Andel (1998), S. 354.

²⁰ Vgl. Schmolders (1954), S. 112 und die dort zitierte Literatur (FN 1); Pohmer (1980), S. 657.

²¹ BVerfG vom 20.12.1966, 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BStBl III 1967.

2.1. Formen der Umsatzbesteuerung

Bemessungsgrundlage mit ein, sodass die wettbewerbsschädliche kumulative Wirkung vermieden werden kann. Vielmehr wird nur der Umsatz auf der aktuellen Stufe, also der Nettoumsatz besteuert.²² Aufgrund der reduzierten Bemessungsgrundlage sind im Gegensatz zu einer Bruttobesteuerung wesentlich höhere Steuersätze erforderlich, um dasselbe Einkommen generieren zu können. Dies dürfte die der Umsatzsteuer allgemein nachgesagte „Unmerklichkeit“²³ deutlich verringern und den Anreiz zu Steuerhinterziehung erhöhen.

Die Ermittlung des Mehrwerts kann auf unterschiedliche Art und Weise erfolgen, weshalb es sich bei einigen Formen der Mehrwertsteuererhebung streng genommen nicht mehr um Umsatzsteuern handelt.²⁴ Die europäische Mehrwertsteuer ist eine Mehrwertsteuer vom Konsum (C-) Typ,²⁵ wobei sich die Wertschöpfung (W) nach der Subtraktionsmethode (indirekte Wertermittlung) ermittelt.²⁶ Demnach ergibt sich die Steuerschuld T aus dem Saldo der auf den Bruttoumsatz (V) und der auf den Vorleistungen (R) entfallenden Steuer.²⁷ Hierbei kann entweder die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage Bruttoumsatz um den Vorumsatz vermindert werden (Vorumsatzabzug), sodass ($W = V - R$) resultiert. Die Steuerschuld beträgt folglich $\tau * (V - R)$.

²² Das Prinzip der Nettoumsatzbesteuerung basiert auf zwei fast zeitgleich entstandenen Beiträgen von Carl Friedrich von Siemens, der es als „veredelte Umsatzsteuer“ bezeichnete (Siemens (1921)) und von Thomas S. Adams (Adams (1921)). Angewandt wurde es bis 1967 jedoch nur in Frankreich, vgl. Biehl (1969), S. 142-144. Besteuert wird die Wertschöpfung der einzelnen Stufe, der sogenannte Mehrwert, weswegen die Allphasen-Netto-Umsatzsteuer auch als Mehrwertsteuer („*Taxe à la valeur ajoutée*“, TVA bzw. „*Value Added Tax*“, VAT) bezeichnet wird, vgl. Andel (1998), S. 359; Bohley (2003), S. 342; Jakob (2009), § 2, Rn. 23.

²³ Vgl. Bohley (2003), S. 378.

²⁴ Vgl. Pohmer (1980), S. 661 und 693.

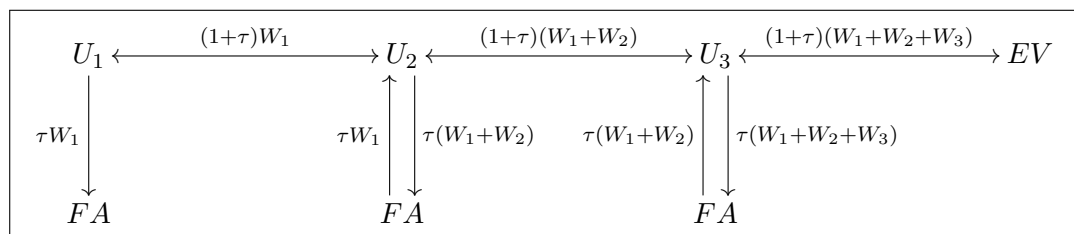
²⁵ Bei einer Mehrwertsteuer vom Konsum (C-) Typ sind Investitionsgüter von der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage sofort abzugsfähig, sodass Nettoinvestition nicht besteuert werden. Deswegen kann die kumulative Wirkung vermieden werden, was bei einer Mehrwertsteuer vom Volkseinkommens (Y-) Typ nicht der Fall ist. Vgl. ausführlich zur Differenzierung zwischen einer Mehrwertsteuer vom Volkseinkommens (Y-) Typ und vom Konsum (C-) Typ z. B. Homburg (2007), S. 125; Ebrill et al. (2001), S. 16-18; Cansier (2004), S. 203; Bohley (2003), S. 342-351.

²⁶ Vgl. z. B. Andel (1998), S. 355 und Pohmer (1980), S. 661-697 zur Ermittlung des Mehrwerts nach der Additionsmethode (direkte Wertermittlung) und nach der Subtraktionsmethode (indirekte Wertermittlung).

²⁷ Vgl. Bohley (2003), S. 344-347; Pohmer (1980), S. 695 f.

Alternativ kann zunächst die Steuer auf den Bruttoumsatz berechnet und hiervon die auf den Vorleistungen lastende Steuer abgezogen werden (Vorsteuerabzug²⁸): $\tau * V - \tau * R = \tau * (V - R)$. Vorumsatz- und Vorsteuerabzug sind insoweit also identisch. Gleichwohl ist der Vorsteuerabzug als die administrativ einfachere Methode anzusehen, da die Größe „Nettoumsatz“ nicht direkt ermittelt werden muss.²⁹

Abbildung 2.1 stellt die Funktionsweise der europäischen Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug graphisch dar.



Eigene Darstellung; beidseitige Pfeile symbolisieren Leistung und Entgeltzahlung

Abbildung 2.1: Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug

Die Umsatzsteuer wird auf jeder Stufe i erhoben. Hierzu hat der Steuerpflichtige U_i seinen Bruttoausgangsumsatz der Besteuerung zu unterwerfen und die Steuerschuld ($T = \tau \sum_1^i W_i$)³⁰ an die Steuerbehörden (FA) abzuführen. Bezieht U_i umsatzbesteuerte Eingangsleistungen, kann er sich die darauf lastende Steuer ($T = \tau \sum_1^{i-1} W_i$) im Wege des Vorsteuerabzugs vom Finanzamt erstatten lassen. Fallen Ausgangs- und Eingangsumsätze in denselben Steuerzeitraum, saldieren sich beide Steuerzahlungen, sodass nur die Steuer der betreffenden Wertschöpfungsstufe ($T = \tau \sum_1^i W_i - \tau \sum_1^{i-1} W_i = \tau W_i$) an die Finanzbehörden abzuführen ist. Ist der Leistungsempfänger ein Endverbraucher oder eine andere nichtsteuerpflichtige Person (EV), entfällt der Vorsteuerabzug. Insgesamt wird dadurch erreicht, dass der gesamte Wertschöpfungsprozess bis auf die letzte Stufe n nur einmal besteuert wird.

²⁸ Der Vorsteuerabzug wird auch als „*invoice credit*“-Methode bezeichnet, vgl. z. B. Ebrill et al. (2001), S. 20. Demnach gilt nur der Vorumsatzabzug als Subtraktionsmethode.

²⁹ Daher gelangt der Vorumsatz nur in Japan und - auf Einzelunternehmer beschränkt - in Vietnam zur Anwendung, vgl. Ebrill et al. (2001), S. 20.

³⁰ Mit $W_i = V_i - R_i$.

2.1. Formen der Umsatzbesteuerung

Dasselbe Aufkommen ließe sich auch mit einer Einzelhandelssteuer, die nur auf der letzten Stufe n , aber auf die gesamte Wertschöpfung angewandt wird ($T = \tau \sum_1^n W_i$), erreichen.³¹ Voraussetzung ist jedoch, dass die Einzelhandelssteuer „genau“ erhoben wird, was im Allgemeinen aufgrund von Abgrenzungsproblemen gerade nicht der Fall ist. Demgegenüber ist die schwierige Differenzierung zwischen konsumptiver und unternehmerischer Verwendung bei einer Allphasen-Netto-Steuer entbehrlich, da auf jeder Stufe unabhängig vom steuerlichen Status des Leistungsempfängers besteuert wird.

Als weiterer Vorteil der Mehrwertsteuer wird oftmals angeführt, dass diese im Vergleich zu einer Einzelhandelssteuer robuster ist, da die Steuer bereits auf früheren Stufen erhoben wird und das Ausfallrisiko damit nicht nur auf der letzten Wertschöpfungsstufe lastet.³² Zudem wirkt sich die Verlinkung von Mehrwertsteuer und direkter Steuer positiv auf das Befolgeverhalten der Zensiten aus, sodass das Ausmaß an Steuerhinterziehung im Vergleich zu einer Einzelhandelssteuer niedriger ist.³³

2.1.2.2 Steuererbefreiungen

Hinsichtlich der Wirkung von Steuerbefreiungen muss danach differenziert werden, ob der steuerbefreite Umsatz an einen Nichtsteuerpflichtigen oder innerhalb der Unternehmernetzwerk erfolgt, und inwieweit die Steuerbelastung der Vorleistungen erhalten bleibt. Je nachdem, ob der Vorsteuerabzug auf der befreiten Stufe weiterbesteht oder untergeht, wird der gesamte Umsatz oder nur die begünstigte Wertschöpfungsstufe befreit.³⁴ Wird der Vorsteuerabzug versagt, ist die Wirkung der Befreiung auf den begünstigten Umsatz begrenzt, da die hierfür erbrachten Vorleistungen mit Umsatzsteuer belastet bleiben (unechte Befreiung bzw. *exemption*).

Kann die auf den Vorleistungen lastende Umsatzsteuer hingegen als Vorsteuer geltend gemacht werden, erstreckt sich die Befreiung nicht nur auf die begünstigte Leis-

³¹ Vgl. dazu auch Keen/Smith (2006), S. 864.

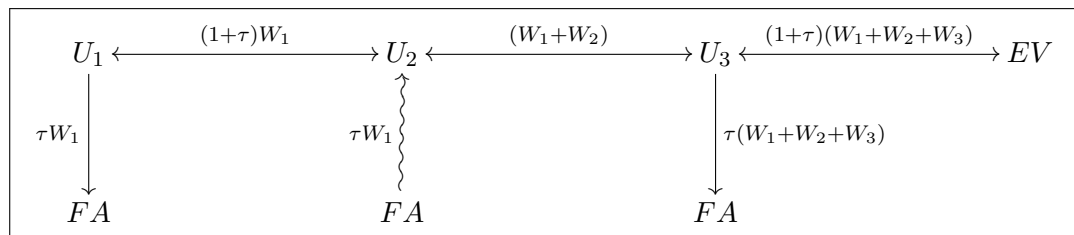
³² Vgl. z. B. Tait (1988), S. 18 f.; Ebrill et al. (2001), S. 23. Vgl. auch Das-Gupta/Gang (1996), S. 217-225 für einen Vergleich von Einzelhandels- und Mehrwertsteuer.

³³ Vgl. ausführlich Fedeli (2003).

³⁴ Vgl. Schreiber (2012), S. 157 f.

tung, sondern auch auf die gesamten Vorleistungen (echte Befreiung). Dieses Vorgehen wird auch als *zero-rating* bezeichnet, da die begünstigte Leistung faktisch einem Nullsteuersatz unterliegt.

Innerhalb der Unternehmerkette gewährleistet das Allphasen-Prinzip eine vollständige Besteuerung aller Stufen, sodass Steuerbefreiungen einer Stufe ($i = e$) auf der nächsten Stufe ($i = e + 1$) stets wieder rückgängig gemacht werden (Nachholeffekt³⁵). Denn soweit Vorleistungen steuerfrei bezogen werden (R^u) reduziert sich das Abzugspotential auf den besteuerten Teil der Vorleistungen (R^t),³⁶ sodass sich die Steuerschuld aus $\tau * V_{e+1} - \tau * R_{e+1}^t$ ergibt.³⁷ Gehen ausschließlich steuerfrei bezogene Vorleistungen in die Wertschöpfung ein, beläuft sich die Steuerschuld auf $\tau * V_{e+1} = \tau \sum_{i=1}^{e+1} W_i$. Der Nachholeffekt auf der Folgestufe tritt unabhängig davon ein, ob der Vorsteuerabzug auf der Vorstufe erhalten bleibt oder versagt wird. Abbildung 2.2 verdeutlicht dies.



Eigene Darstellung; beidseitige Pfeile symbolisieren Leistung und Entgeltzahlung

Abbildung 2.2: Nachholeffekt innerhalb der Unternehmerkette

Da U_3 ausschließlich steuerfreie Vorleistungen bezieht, steht der Besteuerung des Ausgangsumsatzes ($V_3 = W_1 + W_2 + W_3$) keinerlei Entlastung gegenüber, sodass $T_3 = \tau(W_1 + W_2 + W_3)$. Je nachdem, ob der Vorsteuerabzug auf der befreiten Vorstufe (U_2) weiterbesteht oder untergeht (dargestellt durch einen geschlängelten Pfeil in Abbildung 2.2), vereinnahmt der Fiskus nur die auf der gesamten Wertschöpfung lastende Steuer

³⁵ Vgl. Cansier (2004), S. 203 f.; Andel (1998), S. 356. Crawford/Keen/Smith (2011) sprechen von einem „self-correcting feature“ (S. 293, 296).

³⁶ Es gilt $R = R^t + R^u$.

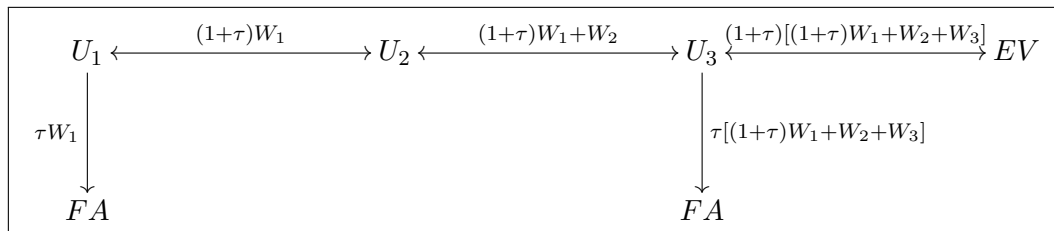
³⁷ Demgegenüber bleiben beim Vorumsatzabzug Steuerbefreiungen der Vorstufen erhalten, da für die steuerliche Bemessungsgrundlage nach wie vor $W_{e+1} = V_{e+1} - R_{e+1}$ gilt. Da $R_{e+1}^t < R_{e+1}$, ist die Bemessungsgrundlage beim Vorsteuerabzug höher als beim Vorumsatzabzug ($V_{e+1} - R_{e+1}^t > V_{e+1} - R_{e+1}$) und in Höhe der Differenz $R_{e+1} - R_{e+1}^t = R_{e+1}^u$ erfolgt eine Besteuerung mit τ . Dies ließe sich durch einen fiktiven Vorsteuerabzug vermeiden, vgl. Pohmer (1980), S. 690.

2.1. Formen der Umsatzbesteuerung

$(\tau \sum_{i=1}^n W_i, \text{ hier } \tau(W_1 + W_2 + W_3))$, oder zusätzlich auch die Steuerbelastung der der Steuerbefreiung vorgelagerten Stufen $(\tau \sum_{i=1}^{e-1} W_i, \text{ hier } \tau W_1)$.

Wird der Vorsteuerabzug aufgrund der steuerbefreiten Ausgangssumsätze versagt, und wird die Steuerbelastung der der Steuerbefreiung vorgelagerten Stufen auf der steuerbefreiten Stufe mit eingepreist, tritt zusätzlich ein Kaskadeneffekt ein, da auch die im Preis überwältzte Steuer der Vorstufen besteuert und insofern Steuer von Steuer erhoben wird (vgl. Abbildung 2.3). Bei einer unechten Steuerbefreiung innerhalb der Unternehmerkette beträgt die Gesamtsteuerbelastung aller Wertschöpfungsstufen demnach

$$T = \tau \sum_{i=1}^{e-1} W_i + \underbrace{\tau \tau \sum_{i=1}^{e-1} W_i}_{\text{Kaskadeneffekt}} + \underbrace{\tau \sum_{i=1}^n W_i}_{\text{Nachholeffekt}}. \quad (2.1)$$



Eigene Darstellung; beidseitige Pfeile symbolisieren Leistung und Entgeltzahlung

Abbildung 2.3: Nachhol- und Kaskadeneffekt bei einer Steuerbefreiung

Die Befreiung der Finanz- und Versicherungsdienstleistungen führt folglich zu einem Kaskadeneffekt, sofern die nicht abzugsfähige Vorsteuer im Preis überwältzt wird und die Leistungen an Unternehmer erbracht werden. Denn diese können die implizit bezahlte Vorsteuer ebenfalls nicht geltend machen, müssen ihrerseits jedoch Umsatzsteuer erheben.³⁸ Finanz- und Versicherungsdienstleister haben daher einen verstärkten Anreiz zur vertikalen Integration.³⁹ Dem Fiskus wiederum kann durch die (unechte) Steuerbefrei-

³⁸ Der private Konsum wird zu einem gewissen Teil doppelt besteuert, vgl. Ebrill et al. (2001), S. 18.

³⁹ Vgl. Feld (2011), 27 f; OECD (2011), S. 81. Sie sind daher größer als sie ohne Steuerbefreiung wären. Insofern trägt die Steuerbefreiung zur „too big to fail“-Problematik bei, vgl. Donges et al. (2011),

ung der Finanzbranche mehr Aufkommen entstehen, als bei einer Besteuerung erzielt würde. Hauptursächlich hierfür ist jedoch nicht, wie oftmals angeführt,⁴⁰ der durch die Preiswirkung verursachte Kaskadeneffekt, sondern vielmehr der Nachholeffekt des Allphasen-Prinzips. Gleichung 2.1 verdeutlicht dies.

Bei steuerfreien Leistungen an Endverbraucher, für die kein Vorsteuerabzug gewährt wird („unechte Befreiung“), kommt es zwar weder zu einem Nachholeffekt noch zu einer Doppelbesteuerung; die Steuerbefreiung erstreckt sich jedoch nur auf die Wertschöpfung der letzten Stufe. Gelingt die vom Gesetz intendierte Überwälzung vollständig, trägt der Endverbraucher die auf den Vorleistungen lastende Umsatzsteuerlast. Bleibt bei steuerfreien Umsätzen an Endverbraucher der Vorsteuerabzug erhalten, beziehen diese die gesamte Wertschöpfung steuerfrei.⁴¹

2.1.2.3 Tarifgestaltung

Der festgelegte (nominale) Steuersatz τ kann entweder auf den (Brutto-) Umsatz inklusive Umsatzsteuer (d. h. auf den Kaufpreis) ($\tau = \tau_{in}$) oder aber auf den (Brutto-) Umsatz ohne Umsatzsteuer ($\tau = \tau_{ex}$) angewandt werden,⁴² wobei folgender Zusammenhang gilt⁴³:

$$1 + \tau_{ex} = \frac{1}{1 - \tau_{in}} \iff \tau_{ex} = \tau_{in}(1 + \tau_{ex}) \iff \tau_{in} = \frac{\tau_{ex}}{1 + \tau_{ex}} \quad (2.2)$$

S. 34. Zur Vermeidung der aus der Steuerbefreiung von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen resultierenden Wettbewerbsverzerrungen ist z. B. Neuseeland zum *zero-rating* dieser Umsätze übergegangen. Überdies wurde die Definition von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen eingeschränkt. Vgl. ausführlich dazu Pallot/White (2002).

⁴⁰ Vgl. z. B. OECD (2011), S. 108.

⁴¹ Dies ist jedoch nur im Zusammenhang mit Exportumsätzen der Fall, welche stattdessen im Bestimmungsland besteuert werden. Vgl. ausführlich dazu Abschnitt 3.3.

⁴² In beiden Fällen bildet der Bruttoumsatz wie oben definiert die steuerliche Bemessungsgrundlage. Unterschieden wird lediglich, ob die Umsatzsteuer derselben Stufe die Bemessungsgrundlage zusätzlich erhöht oder nicht. Jakob (2009), hingegen scheint „Brutto“ und „Netto“ nach Art der Tarifgestaltung (inklusive oder exklusive Umsatzsteuer) zu interpretieren (§ 2, Rn. 22 und 23). Dem wird hier nicht gefolgt.

⁴³ Vgl. auch Schreiber (2012), S. 142.

2.1. Formen der Umsatzbesteuerung

Die innerhalb der EU angewandten Steuersätze beziehen sich jeweils auf den (Brutto-) Umsatz ohne Umsatzsteuer,⁴⁴ sodass $\tau = \tau_{ex}$.

Eine weitere Frage betrifft die Tarifgestaltung. So kann durch Steuerermäßigungen die regressive Wirkung einer Umsatzsteuer gemildert werden. Bis auf Dänemark sehen derzeit alle Mitgliedstaaten die Anwendung mindestens eines reduzierten Steuersatzes vor.⁴⁵ Ebenso wie Befreiungen bleiben auch Steuerermäßigungen im zwischenunternehmerischen Bereich aufgrund des Nachholeffekts nicht erhalten. Ein ermäßigter Steuersatz entfaltet folglich nur auf der letzten Wertschöpfungsstufe steuerreduzierende Wirkung.

Die zwischenzeitlich gesammelten praktischen Erfahrungen legen indessen nahe, dass Tariffdifferenzierungen⁴⁶ nicht nur Steuerhinterziehung erleichtern,⁴⁷ sondern auch zu erheblich höheren Befolge- und Verwaltungskosten führen.⁴⁸ Infolge der erhöhten Komplexität wird ein wesentlicher Vorteil des Mehrwertsteuersystems - nämlich eine einfache und effiziente Administration - unterminiert.⁴⁹

Empirische Untersuchungen für Großbritannien belegen, dass die Kosten für die Verwaltung der Umsatzsteuer unter einer Tariffdifferenzierung im Vergleich zur Anwendung eines einheitlichen Steuersatzes etwa doppelt so hoch sind.⁵⁰ Auch auf Seiten der Steuerpflichtigen sind die Kosten geringer, sofern nur ein einheitlicher Steuersatz existiert. Vor allem kleineren Unternehmen entstehen durch die Tarifsplattung besonders hohe Kosten.⁵¹ Die Vorteile eines einfachen Mehrwertsteuersystems mit breiter Be-

⁴⁴ Vgl. Abschnitt 3.2.2.2.

⁴⁵ Vgl. Tabelle A.1 im Anhang.

⁴⁶ Die nachfolgenden Argumente treffen auch auf Steuerbefreiungen zu, die letztlich eine Tariffreduzierung auf 0 % darstellen.

⁴⁷ Vgl. Agha/Haughton (1996), S. 304.

⁴⁸ Vgl. Shaw/Slemrod/Whiting (2011), S. 1119-1122.

⁴⁹ Vgl. Slemrod (1990), S. 170.

⁵⁰ Vgl. Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 111-114, deren Untersuchung zwei Datensätze zugrunde liegen: Das Fiskaljahr 1977/1978 (Normalsteuersatz und reduzierter Satz) sowie das Fiskaljahr 1986/1987 (einheitlicher Steuersatz). Hierzu ist anzumerken, dass im Fiskaljahr 1977/1978 das Mehrwertsteuersystem erst sehr kurze Zeit (seit 1973) in Kraft war. Es steht jedoch zu vermuten, dass die Kosten umso niedriger sind, je länger das Mehrwertsteuersystem besteht (ähnlich Agha/Haughton (1996), S. 306). Dies könnte die Werte für das Fiskaljahr 1986/1987 zusätzlich beeinflusst haben.

⁵¹ Vgl. ausführlich Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 114-135.

messungsgrundlage und einem einheitlichen Steuersatz lassen sich auch in Neuseeland bestätigen.⁵²

Eine Studie über die Anwendung ermäßigter Mehrwertsteuersätze innerhalb der EU⁵³ gelangt ebenfalls zu dem Schluß, dass die Anwendung eines einheitlichen Steuersatzes gegenüber dem derzeitigen System gespaltener Mehrwertsteuersätze ökonomisch überlegen ist. Denn in aller Regel können die Preiselastizitäten der einzelnen Güter und Dienstleistungen nicht ermittelt werden, weshalb aus rein ökonomischen Gesichtspunkten ein einheitlicher Steuersatz vorzuziehen ist.⁵⁴ Zwar kann es ebenso stichhaltige ökonomische sowie empirische Argumente für die (eingeschränkte) Verwendung von reduzierten Steuersätzen geben, wie die Studie bestätigt. Denn sie stellen ein geeignetes Mittel dar, um die Nachfrage in bestimmten Bereichen gezielt zu erhöhen. Dies betrifft den kulturellen Bereich, den Niedriglohnsektor sowie Leistungen, die aufgrund der hohen Steuerlast nicht mehr nachgefragt, sondern entweder selbst hergestellt oder in der Schattenwirtschaft erworben würden.

Darüber hinaus kann ein System gespaltener Steuersätze zur Einkommensumverteilung beitragen, sofern der Einsatz auf Bereiche begrenzt ist, die vor allem von unteren Einkommensschichten genutzt werden. De facto trifft dies indes nur auf den Nahrungsmittelsektor zu.⁵⁵ Die EU-Studie räumt zudem ein, dass vor allem in Mitgliedstaaten mit einem hoch entwickeltem Sozialversicherungssystem das Umsatzsteuersystem nicht unbedingt das beste Mittel zur Einkommensumverteilung darstellt. Nach Ansicht der OECD dient eine Umsatzsteuer ohnehin nicht der Einkommensumverteilung oder an-

⁵² Vgl. Dickson/White (2011), S. 403.

⁵³ Vgl. Copenhagen Economics (2007).

⁵⁴ Aus effizienztheoretischen Gründen sollten Waren und Dienstleistungen mit einer hohen Preiselastizität niedriger besteuert werden als solche, die eine geringe Preiselastizität (Preiselastizität) aufweisen. Sind die Preiselastizitäten der einzelnen Güter und Dienstleistungen jedoch unbekannt, sollte stattdessen ein einheitlicher Steuersatz angewandt werden. Andernfalls führen reduzierte Steuersätze zu Abgrenzungsproblemen und damit zu höheren administrativen Kosten. Darüber hinaus ist eine Effizienzsteigerung eher unwahrscheinlich, vielmehr besteht die Gefahr von Effizienzverlusten, da die „falschen“ (preiselastischen) Produkte dem reduzierten Steuersatz unterliegen, vgl. Copenhagen Economics (2007), S. 7-8.

⁵⁵ Dem stehen jedoch erhöhte Verwaltungskosten gegenüber, z. B. aufgrund der Differenzierung zwischen der Abgabe und der Zubereitung von Nahrungsmitteln, vgl. ausführlich Copenhagen Economics (2007), S. 4-7.

deren sozialen Zielen, sodass reduzierte Steuersätze aus Effizienzgründen abzulehnen sind.⁵⁶ Schließlich gelten alle zugunsten reduzierter Steuersätze genannten Argumente ebenso für andere politische Instrumente, wie z. B. Subventionen oder gezielte Einkommensteuervergünstigungen.⁵⁷

2.2 Prinzipien der internationalen Umsatzbesteuerung

2.2.1 Bestimmungslandprinzip

Um Doppelbesteuerungen grenzüberschreitender Lieferungen und Leistungen zu vermeiden, bedarf es Regelungen, die das Besteuerungsrecht einem der beteiligten Staaten zuweisen. Dies kann entweder durch einheitliche Anwendung des Bestimmungslandprinzips oder des Ursprungslandprinzips erfolgen; andernfalls kann es zu Doppel- oder Minderbesteuerungen kommen.⁵⁸ Die „vollständige“ Umsetzung des Bestimmungs- oder Ursprungslandprinzips bezieht sich dabei auf den anzuwendenden Steuersatz, die Steuererhebung sowie die Vereinnahmung des Steueraufkommens.⁵⁹

Folgt die Besteuerung dem Bestimmungslandprinzip, werden die Güter mit dem Steuersatz des Landes belastet, in dem der Konsum stattfindet (Bestimmungsland) und das Steueraufkommen fällt allein diesem Land zu.⁶⁰ Für die Anwendung des Bestimmungslandprinzips ist ein Grenzausgleich erforderlich, der einerseits sicherstellt, dass Exporte vollständig von der auf den Vorstufen erhobenen Steuern entlastet werden, und andererseits, dass Importe in Höhe des nationalen Steuerniveaus besteuert werden. Je nachdem, welche Erhebungsform die Umsatzsteuer annimmt, stehen unterschiedliche Mechanismen des Grenzausgleichs zur Verfügung.⁶¹ Bei einer Einzelhandelssteuer beispielsweise kann eine Entlastung (Belastung) unterbleiben, sofern der Export (Import) nicht auf der Einzelhandelsstufe (durch Konsumenten) erfolgt.

⁵⁶ Vgl. OECD (2011), S. 106. So auch Hemming/Kay (1981), S. 88.

⁵⁷ Vgl. Copenhagen Economics (2007), S. 5-6.

⁵⁸ Vgl. Brümmerhoff (2011), S. 582.

⁵⁹ Vgl. Messere (1994), S. 665.

⁶⁰ Vgl. z. B. Keen (1996); Homburg (2007), S. 313-317; Hauffer (2008), S. 148-150.

⁶¹ Vgl. dazu Messere (1994), S. 667 f.

Eine Mehrwertsteuer ist (im Gegensatz zu Bruttoumsatzsteuern) grundsätzlich geeignet, einen genauen Grenzausgleich zu gewährleisten. Dies gilt uneingeschränkt, sofern ein einheitlicher Steuersatz zur Anwendung gelangt. Bei Tarifspaltungen gelingt der Grenzausgleich nur dann, wenn das Mehrwertsteuersystem die Entlastung der Vorstufen durch einen Vorsteuerabzug vorsieht. Aufgrund der Nachholwirkung werden Steuerermäßigungen und -befreiungen früherer Stufen rückgängig gemacht, sodass sich die gesamte bis zum Export erfolgte Steuerbelastung genau bestimmten lässt. Dies ist bei der Vorumsatzmethode nicht der Fall. Die Steuerermäßigungen bzw. -befreiungen früherer Stufen bleiben erhalten, weshalb sich auf späteren Stufen die steuerliche Vorbelastung nur schwer oder gar nicht exakt bestimmen lässt.

Kann ein exakter Grenzausgleich vorgenommen werden, wirkt eine bestimmungslandbasierte Besteuerung international wettbewerbsneutral.⁶² Konsumenten zahlen stets den nationalen Steuersatz, unabhängig davon, ob Güter importiert oder auf dem heimischen Markt erworben werden. In der Folge gleichen sich die Nettopreise in den Ländern an und die relativen Produzentenpreise bleiben unverzerrt. Das Bestimmungslandprinzip vermag daher, internationale Produktionseffizienz auch dann zu erhalten, wenn in den einzelnen Ländern unterschiedliche Umsatzsteuersysteme und verschiedene Steuersätze zur Anwendung gelangen.⁶³ Steuersatzänderungen in einem Staat führen zu keinen Aufkommensverschiebungen zwischen den Ländern, da jeweils nur der inländische Konsum besteuert wird.⁶⁴ Aus diesem Grund hat sich das Bestimmungslandprinzip international durchgesetzt.

Voraussetzung ist jedoch, dass ein Grenzausgleich vorgenommen werden kann, was im Allgemeinen durch Grenzkontrollen gewährleistet ist. Alternativ kann ein Grenzausgleich durch eine Steuerbefreiung der Exporte und Betriebskontrollen im Bestimmungsland oder durch die Besteuerung von Exporten und einen Vorsteuerabzug im Bestimmungsland erfolgen.⁶⁵ Letzteres weicht von einem „vollständigen“ Bestimmungsland-

⁶² Vgl. Haufler (2008), S. 148-150; Keen (1996).

⁶³ Vgl. Haufler (2008), S. 149.

⁶⁴ Vgl. Genser/Haufler/Sorensen (1995), S. 180 f.

⁶⁵ Vgl. Krause-Junk (1990), S. 253 f.

prinzip insoweit ab, als die Vereinnahmung des Steueraufkommens nunmehr durch das Ursprungsland erfolgt, sodass es zu Aufkommensverschiebungen zwischen den Staaten kommt.

2.2.2 Ursprungslandprinzip

Beim Ursprungslandprinzip hingegen werden Exporte nicht steuerfrei gestellt, sondern bleiben in Höhe des Steuersatzes des Ursprungslands belastet. Im Gegenzug belässt der Bestimmungsstaat Importe steuerfrei. Das Steueraufkommen fällt folglich dem Exportstaat zu.⁶⁶ Aufgrund der Besteuerung im Ursprungsland gleichen sich die Bruttopreise in den Ländern an. Bei Steuersatzdifferenzen werden daher die Produzentenpreise verzerrt. Dies führt zu Produktionsineffizienzen, da Produzenten in Niedrigsteuerländern einen steuerlichen Vorteil genießen, während Produzenten in Hochsteuerländern nur bei niedrigeren Produzentenpreisen wettbewerbsfähig sind.⁶⁷ Die Umsatzsteuer nimmt insoweit den Charakter einer Produktionssteuer an und fließt mit in die Produktionskosten ein.

Es konnte jedoch gezeigt werden, dass sich auch bei einer ursprungslandbasierten Besteuerung von Konsumgütern unter bestimmten Bedingungen internationale Produktionseffizienz erzielen lässt; Bestimmungsland- und Ursprungslandprinzip folglich äquivalent sind.⁶⁸ Der Wechselkursmechanismus bewirkt eine Abwertung der Währung im Hochsteuerland, sodass die relativen Produzentenpreise wiederum unverzerrt bleiben. Neben flexiblen Wechselkursen bedarf es hierfür jedoch auch eines einheitlichen Steuersatzes, d. h. es dürfen keine Tariffdifferenzierungen bestehen. Diese für eine spezielle Verbrauchsteuer geltenden Ergebnisse lassen sich grundsätzlich auch auf eine Mehrwertsteuer übertragen.⁶⁹ Die Angleichung der relativen Produzentenpreise erfolgt wiederum durch Wechselkursanpassungen oder alternativ durch Anpassung der Löhne.⁷⁰

⁶⁶ Vgl. Keen (1996), S. 192.

⁶⁷ Vgl. z. B. Homburg (2007), S. 313-317.

⁶⁸ Dies wurde erstmals 1953 im sogenannten Tinbergen-Bericht nachgewiesen. Vgl. dazu z. B. Keen (1996), S. 193-195; Haufler (2008), S. 150.

⁶⁹ Vgl. Grossmann (1980) sowie unter erweiterten Annahmen Lockwood/de Meza/Myles (1994b).

⁷⁰ Das bedeutet, dass die Steuer auf die Arbeitnehmer „rückgewälzt“ wird. Im Gegensatz zu einer speziellen Verbrauchsteuer ist dies unter einer allgemeinen Verbrauchsteuer deswegen möglich, weil

Eine ursprungslandbasierte Besteuerung ist jedoch nur dann international wettbewerbsneutral, wenn die Wechselkurse flexibel sind und keine Tarifspaltungen existieren.

Daneben stellt sich die Frage, wie eine ursprungslandbasierte Besteuerung in ein Mehrwertsteuersystem integriert werden kann. Dies ist nur mit einem Vorumsatzabzug⁷¹ (und ohne Tarifiedifferenzierungen) verzerrungsfrei möglich; die europäische Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug ist folglich nur unter einem Bestimmungslandprinzip wettbewerbsneutral.⁷² Abgesehen davon gehen von einem Ursprungslandprinzip verstärkte Anreize zur strategischen Verrechnungspreisbestimmung aus und es könnte versucht werden, den per Vorumsatzabzug ermittelten Mehrwert verstärkt in Niedrigsteu-erländer zu verlagern. Insoweit ähnelt das Problem der Verrechnungspreisbestimmung für Zwecke der direkten Besteuerung. Möglich wäre zwar, dass eine ursprungslandbasierte Umsatzbesteuerung diese Anreize nicht zusätzlich verschärft, sondern aufgrund des Nebeneinanders von direkter und indirekter Besteuerung diese sogar abmildern könnte. Dies wäre dann der Fall, wenn ein hoher (niedriger) Umsatzsteuersatz mit einer niedrigen (hohen) direkten Steuerbelastung einhergeht.⁷³

Hinsichtlich der Besteuerung im europäischen Binnenmarkt ist schließlich noch zu klären, wie die Besteuerung im Verhältnis zu Drittstaaten erfolgen soll. Wie gezeigt, hat sich das Bestimmungslandprinzip aufgrund seiner wettbewerbsneutralen Wirkung international durchgesetzt, sodass nicht davon ausgegangen werden kann, dass Drittstaaten einem Wechsel zum Ursprungslandprinzip folgen werden. Sofern aber im Verhältnis zu Drittstaaten weiterhin das Bestimmungslandprinzip gilt und das Ursprungslandprinzip nur im europäischen Binnenmarkt angewandt würde (eingeschränktes Ursprungslandprinzip), ließe sich dieses durch entsprechende Handelsumlenkungen über einen Drittstaat wie z. B. die Schweiz aushebeln und so ein Grenzausgleich erzwingen. Daher wurde ein sogenanntes „nicht gegenseitiges eingeschränktes Ursprungslandprinzip“ vorgeschla-

alle Branchen gleichermaßen von der Besteuerung betroffen sind. Voraussetzung ist jedoch, dass der Faktor Arbeit immobil ist, vgl. ausführlich Homburg (2007), S. 317-322.

⁷¹ Grossmann (1980) spricht von einer „*stage of processing*“ - Mehrwertsteuer (S. 124 f.)

⁷² Vgl. Grossmann (1980), S. 125-128.

⁷³ Vgl. ausführlich zur Verrechnungspreisproblematik Genser/Schulze (1997).

2.2. Prinzipien der internationalen Umsatzbesteuerung

gen,⁷⁴ wonach das Ursprungslandprinzip auch gegenüber Drittstaaten gelten soll, auch wenn diese weiterhin einer bestimmungslandbasierten Besteuerung folgen. Zwar konnte wiederum gezeigt werden, dass auch eine solche Besteuerung unter bestimmten Bedingungen wettbewerbsneutral erfolgen kann. Doch dürfte die doppelte Besteuerung von Drittstaat-Exporten sowohl im Ursprungs- als auch im Bestimmungsland nicht nur von Unternehmen als verzerrend wahrgenommen werden und gegen europäisches Recht verstoßen,⁷⁵ sondern vor allem auch den GATT-Bestimmungen⁷⁶ zuwider laufen.

Insgesamt ist daher ein EU-weiter Wechsel hin zu einem Ursprungslandprinzip solange abzulehnen, wie die Steuersätze in den Mitgliedstaaten nicht harmonisiert sind.⁷⁷

⁷⁴ Vgl. Lockwood/de Meza/Myles (1994a).

⁷⁵ Vgl. Genser/Haufler/Sorensen (1995), S. 201.

⁷⁶ Art. III Abs. 2, Art. XVI GATT sowie „Anmerkungen und ergänzende Bestimmungen“ zu Art. III (Anlage 1 GATT). Vgl. auch Ruppe (1983), S. 25 f.

⁷⁷ Hinzu kommt, dass das Instrument der Wechselkursanpassung zumindest innerhalb der Euro-Zone nicht mehr zur Verfügung steht, und dass vor allem der Faktor Arbeit zunehmend mobiler wird.

Kapitel 3

Rechtliche Grundlagen

3.1 Historische Entwicklung innerhalb der EU

3.1.1 Errichtung des Binnenmarkts

Bereits der Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 25.3.1957 (EWG) formulierte in Art. 2 als oberstes Ziel die Errichtung eines gemeinsamen Marktes.¹ Konkretisiert wurde dies durch die Einheitliche Europäische Akte² (EEA), welche den europäischen Einigungsprozess vorantreiben sollte.³ So wurde in Art. 8 a EWG festgelegt, den Binnenmarkt - definiert als Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gewährleistet ist - bis zum 31. Dezember 1992 schrittweise zu verwirklichen. Eine wichtige Voraussetzung dafür war der Wegfall der Grenzkontrollen, was seit Inkrafttreten des sogenannten

¹ So auch in Art. 2 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft vom 7.2.1992 (EG) übernommen. Dieser ist mit Inkrafttreten des Lissabon-Vertrags zum 1.12.2009 in „Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union“ (AEUV) umbenannt und z. T. geändert worden. Dabei wurde Art. 2 EG aufgehoben. Wesentliche Teile, wie die Errichtung eines Binnenmarktes und einer Wirtschafts- und Währungsunion wurden jedoch in Art. 3 des Vertrags über die Europäische Union (EUV) aufgenommen.

² Einheitliche Europäische Akte vom 1.7.1987.

³ Vgl. die Informationen des Europa-Portals unter http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/treaties/treaties_singleact.de.htm.

3.1. Historische Entwicklung innerhalb der EU

Schengen-Abkommens⁴ im Jahre 1995 sukzessive erfolgte.

Der Wegfall der Binnengrenzen brachte aus zweierlei Gründen die Notwendigkeit zur Harmonisierung der Umsatzsteuervorschriften mit sich. Zum einen galt es, neben den physischen auch die steuerlichen Grenzen zu beseitigen, um einen Binnenmarkt zu schaffen. Steuergrenzen können darin bestehen, dass in den Mitgliedstaaten (unterschiedliche) Rechtsvorschriften angewandt werden, durch die der freie Waren- und Dienstleistungsverkehr behindert wird. Das in Art. 95 EWG verankerte Verbot jeglicher mittelbarer oder unmittelbarer steuerlicher Diskriminierung von Erzeugnissen aus anderen Mitgliedstaaten ist hierfür nicht ausreichend. Zum anderen entfallen mit den Grenzkontrollen auch die Steuerkontrollen, sodass unterschiedliche umsatzsteuerliche Vorschriften nunmehr wettbewerbsverzerrend wirken können.

Durch die Einheitliche Europäische Akte wurde daher ein Harmonisierungsauftrag implementiert. Art. 99 EWG ermächtigt den Europäischen Rat, Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern zu erlassen, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts innerhalb der in Art. 8a EWG gesetzten Frist notwendig ist. Ziel der Umsatzsteuerharmonisierung war es, ein wettbewerbsneutrales Steuersystem zu errichten,⁵ durch das weder der freie Waren- und Dienstleistungsverkehr gehemmt oder behindert wird, noch die Wettbewerbsbedingungen verfälscht werden.

⁴ Übereinkommen von Schengen vom 14.6.1985 (Schengen-Abkommen) sowie ergänzend Übereinkommen zur Durchführung des Übereinkommens von Schengen vom 14.6.1985 zwischen den Regierungen der Staaten der Benelux-Wirtschaftsunion, der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik betreffend den schrittweisen Abbau der Kontrollen an den gemeinsamen Grenzen vom 19.6.1990 (Schengener Übereinkommen). Das Abkommen und das Schengener Übereinkommen sowie die damit verbundenen Vereinbarungen und Regeln bilden zusammen den sogenannten „Schengen-Besitzstand“, der seit 1999 Gegenstand eines Protokolls zu den Verträgen und damit in den institutionellen und rechtlichen Rahmen der Europäischen Union integriert ist. Ausführlich dazu http://europa.eu/legislation_summaries/glossary/schengen_agreement_de.htm.

⁵ Vgl. Birkenfeld/Forst (1992), S. 40.

3.1.2 Harmonisierung der umsatzsteuerlichen Vorschriften

3.1.2.1 Übergang zu einem Allphasen-Netto-System

Die Harmonisierung der umsatzsteuerlichen Vorschriften begann 1969 mit der 1. und 2. EG-Richtlinie⁶. Durch die 1. EG-Richtlinie wurde ein gemeinschaftsweiter Wechsel zu einem Allphasen-Netto-Umsatzsteuersystem (Mehrwertsteuer) nach Vorbild der französischen TVA („Taxe sur la valeur ajoutée“) vollzogen.⁷ Zuvor waren in den Mitgliedstaaten Bruttoumsatzsteuern vorherrschend.⁸

Eine Bruttoumsatzsteuer verletzt aufgrund ihrer Kaskadenwirkung⁹ jedoch auf zweifache Weise die angestrebte Wettbewerbsneutralität der Umsatzsteuer. Zum einen kann kein exakter Grenzausgleich erfolgen, da sich die gesamte auf einem Produkt lastende inländische Steuer nur schwer oder gar nicht ermitteln lässt und die Steuerbefreiung folglich auf die Ausfuhr beschränkt bleibt.¹⁰ Zusätzlich zur Einfuhrumsatzsteuer lastet auf den Gütern somit auch stets die (Rest-)Umsatzsteuer des Ursprungslandes. Zum anderen führt der Kaskadeneffekt einer Bruttoumsatzsteuer auch im Inland zu Wettbewerbsverzerrungen.¹¹ Die Anforderungen an ein wettbewerbsneutrales Steuersystem im Binnenmarkt verlangen aber nicht nur die Beseitigung von Steuergrenzen, sondern die Vermeidung jeglicher Wettbewerbsverzerrungen, auch auf rein nationaler Ebene.

Die Mehrwertsteuer scheint zunächst geeignet, beides zu gewährleisten. Sie vermeidet Kaskadeneffekte und erlaubt es, den Außenhandel exakt und vollständig von der Umsatzsteuer des Ursprungslandes zu entlasten und mit dem Umsatzsteuersatz des

⁶ Erste Richtlinie des Rates vom 11.4.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (67/227/EWG) und Zweite Richtlinie des Rates vom 11.4.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (67/228/EWG). Beide Richtlinien basieren auf Vorarbeiten der Tinbergen-Kommission und darauf aufbauenden Empfehlungen des Neumark-Ausschusses, vgl. Europäische Kommission (1962).

⁷ Im Gegensatz zur ehemaligen französischen TVA ist die europäische Umsatzsteuer indes als Verbrauchsteuer konzipiert und wird nicht nur bis zum Großhandel, sondern auch auf der letzten Stufe angewandt, vgl. *Klenk* in *Sölch/Ringleb* (2012), *Wesen der Umsatzsteuer, Verhältnis von nationalem Recht zum Gemeinschaftsrecht*, Rn. 2, 4.

⁸ Vgl. *Menner* (1992), S. 4-8; *Biehl* (1969), S. 148-150.

⁹ Vgl. Abschnitt 2.1.1.

¹⁰ Vgl. *Jakob* (2009), § 2, Rn. 22; *Klenk* in *Sölch/Ringleb* (2012), *Wesen der Umsatzsteuer, Verhältnis von nationalem Recht zum Gemeinschaftsrecht*, Rn. 3.

¹¹ Vgl. Abschnitt 2.1.1.

3.1. Historische Entwicklung innerhalb der EU

Bestimmungslandes zu belasten.¹² Aufgrund dessen entschied man sich innerhalb der EU für einen Wechsel hin zu einem Mehrwertsteuersystem. Ausweislich der Richtlinien-Begründung soll dadurch eine Wettbewerbsneutralität in dem Sinne bewirkt werden, dass gleichartige Waren innerhalb der einzelnen Länder ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden und dass im grenzüberschreitenden Handelsverkehr ein genauer Ausgleich dieser Belastung vorgenommen werden kann, selbst wenn Steuersätze und -befreiungen nicht gleichzeitig harmonisiert werden.¹³ Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems wurden in der 2. EG-Richtlinie geregelt. Um die auf den Vorleistungen lastende Umsatzsteuer zu berücksichtigen, soll das Verfahren des Vorsteuerabzugs zur Anwendung gelangen.¹⁴ Außerdem enthielt die 2. EG-Richtlinie bereits einige zentrale Begriffsdefinitionen hinsichtlich Steuertatbestand, -subjekt und -bemessungsgrundlage, ohne jedoch eine Harmonisierung der Steuersätze und -befreiungen vorzunehmen.

3.1.2.2 Angleichung der Steuerrechtsnormen

Um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden müssen indes auch die Steuertatbestände und -sätze hinreichend angenähert werden. Die weitere Angleichung durch die 6. EG-Richtlinie¹⁵ war allerdings nicht nur dem in Art. 99 EWG verankerten Harmonisierungsauftrag geschuldet, sondern vielmehr der Bestrebung, eigene Mehrwertsteuereinnahmen der Gemeinschaft zu generieren. Aufgrund des Eigenmittel-Beschlusses von 1970¹⁶ wurde die Finanzierung des EU-Haushalts durch Beitragszahlungen der Mitgliedstaaten in Form von sogenannten Mehrwertsteuer-Eigenmitteln ergänzt. Diese werden in Höhe eines bestimmten prozentualen Anteils der umsatzsteuerpflichtigen Bemessungsgrund-

¹² Vgl. *Klenk* in Sölch/Ringleb (2012), Wesen der Umsatzsteuer, Verhältnis von nationalem Recht zum Gemeinschaftsrecht, Rn. 3.

¹³ Vgl. Erw. 8 zur 1. EG-Richtlinie (siehe FN 6).

¹⁴ Vgl. Abschnitt 2.1.2.

¹⁵ Sechste Richtlinie des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (77/388/EWG).

¹⁶ Beschluss vom 21.4.1970 über die Ersetzung der Finanzbeträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaften (70/243/EGKS, EWG, Euratom).

lage (Abrufsatz) festgelegt, der je nach Finanzlage angepasst werden kann.¹⁷ Hierdurch wurde eine Angleichung der Bemessungsgrundlagen unabdingbar,¹⁸ was sich auch in dem überwiegend zwingenden Charakter der Vorschriften widerspiegelt.

Neben den Begriffsbestimmungen des Steuertatbestands und des Steueranspruchs sowie der Definition der Steuerbefreiungen und der Besteuerungsgrundlage, wurden mit der 6. EG-Richtlinie auch die Regelungen zum Steuerabzug und zur Steuererhebung sowie die verschiedenen Sonderregelungen harmonisiert, um so die angestrebte Neutralität der Steuer besser gewährleisten zu können. Im Zuge dessen wurde die 2. EG-Richtlinie aufgehoben. Aus Gründen der Übersichtlichkeit wurden die 6. und alle nachfolgenden EG-Richtlinien redaktionell angepasst und in der 2007 in Kraft getretenen Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL)¹⁹ zusammengefasst.²⁰

Nunmehr bilden die MwStSystRL sowie die hierzu ergangenen Durchführungsvorschriften (MwStVO)²¹ die Basis der europäischen Umsatzsteuer. Neben der Definition des Steuerpflichtigen enthalten sie umfassende und detaillierte Vorgaben vor allem zu der Steuerbarkeit und Steuerpflicht von Umsätzen, dem Steuerpflichtigen, der Bemessungsgrundlage sowie zum Verfahren der Steuererhebung. Im Hinblick auf die Steuersatzhöhe haben sich die Mitgliedstaaten allerdings weitgehende Autonomie bewahrt. Zwar werden Struktur und Mindesthöhe²² der Steuersätze von der MwStSystRL verbindlich festgelegt, die Richtlinie enthält aber keine Höchststeuersätze und eröffnet

¹⁷ Der sogenannte Abrufsatz betrug ursprünglich 1 %, wurde später mit dem Eigenmittelbeschluss von 1985 auf 1,4 % angehoben und seit 1994 wieder schrittweise verringert. Mit dem Eigenmittelbeschluss von 2007 wurde der Abrufsatz auf 0,3 % festgesetzt, vgl. ausführlich Europäische Kommission (2009b), S. 264.

¹⁸ Vgl. Erw. zur 6. EG-Richtlinie (siehe FN 15). Vgl. dazu auch Panning (2000), S. 14.

¹⁹ Richtlinie des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (2006/112/EG). In Übereinstimmung mit dem BMF wird diese Richtlinie nachfolgend als "Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie" (abgekürzt: "MwStSystRL") bezeichnet, vgl. BMF, Schreiben vom 11.1.2007, IV A 2 - S 7056 - 6/07.

²⁰ Aus der Protokollerklärung zur MwStSystRL ergibt sich jedoch, dass trotz Aufhebung der vorherigen EG-Richtlinien die dazu ergangenen Begründungen in den Erwägungsgründen und die Protokollerklärungen weiterhin gelten.

²¹ Durchführungsverordnung des Rates vom 15.3.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (282/2011/EU).

²² Der Mindeststeuersatz für den Normalsatz beträgt bis zum 31.12.2015 15 % (Art. 97 MwStSystRL) und der für den reduzierten Steuersatz 5 % (Art. 99 MwStSystRL).

3.1. Historische Entwicklung innerhalb der EU

den Mitgliedstaaten überdies gewisse Wahlrechte. So ist z. B. der Anwendungsbereich für den ermäßigten Steuersatz durch die Richtlinie genau definiert (Art. 98 und Anhang III MwStSystRL²³), den Mitgliedstaaten ist es aber freigestellt, ob überhaupt ermäßigte Steuersätze eingeführt werden und inwieweit der definierte Anwendungsbereich ausgeschöpft wird. Darüber hinaus dürfen einige Mitgliedstaaten aufgrund von Übergangsregeln für bestimmte Umsätze sogenannte stark ermäßigte Steuersätze verwenden, die unterhalb des ermäßigten Mindeststeuersatzes liegen.²⁴

3.1.3 Weitere Harmonisierungsmaßnahmen

Ergänzend zu den Steuerharmonisierungsmaßnahmen wurden Bestimmungen über die Zusammenarbeit und den Austausch von Informationen zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten untereinander bzw. zwischen diesen Behörden und der Kommission festgelegt.²⁵ Kernstück dieser Bestimmungen ist die Einrichtung eines gemeinsamen elektronischen Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystems (MIAS). Zu diesem Zweck werden die Mitgliedstaaten verpflichtet, die Daten der mehrwertsteuerlichen Registrierungen aller Wirtschaftsbeteiligten auf ihrem Gebiet sowie Informationen über innergemeinschaftliche Geschäfte in einer elektronischen Datenbank zu speichern.

Diese Maßnahmen wurden jedoch als unzureichend empfunden, um den aufgrund der zunehmenden wirtschaftlichen Integration im Binnenmarkt gestiegenen Anforderungen im Bereich der Verwaltungszusammenarbeit gerecht zu werden. Zudem galt der direkte Austausch zwischen den örtlichen Dienststellen bzw. den nationalen Betrugsbekämpfungsstellen als mangelhaft, wodurch die Kommunikation verzögert und die Verwaltungszusammenarbeit ineffektiv wurde.²⁶ Zusammenarbeit und Informationsaustausch wurden daher ab dem Jahre 2004 neu geregelt.²⁷ Nunmehr benennt jeder

²³ Sofern nicht anderweitig angegeben, sind alle nachfolgend genannten Artikel solche der MwStSystRL.

²⁴ Für einen Überblick über die Steuersätze in der EU, vgl. Tabelle A.1 im Anhang.

²⁵ Verordnung des Rates vom 27.1.1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (MWSt.) (218/92/EWG).

²⁶ Vgl. Erw. 9, 12 und 13 der Verordnung des Rates vom 7.10.2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 (1798/2003/EG).

²⁷ Vgl. Verordnung des Rates vom 7.10.2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden

Mitgliedstaat ein einziges zentrales Verbindungsbüro, das als Kontaktstelle für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden fungiert. Außerdem kann jeder Mitgliedstaat Verbindungsstellen mit einer spezifischen territorialen oder besonderen funktionalen Zuständigkeit sowie zuständige Beamte benennen, die unmittelbar Informationen austauschen können.²⁸ Überdies wurden der automatische und spontane Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten verbessert. Durch die Einführung einer Frist zur Auskunftserteilung auf Ersuchen sowie durch erweiterte Möglichkeiten der behördlichen Ermittlungen sollen der Informationsaustausch beschleunigt und eine effektivere Zusammenarbeit erreicht werden. Zur Förderung und Erleichterung der multilateralen Kooperation bei der Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs wurde zum 1. November 2010 mit „Eurofisc“ ein Netzwerk für den raschen Austausch gezielter Informationen sowie ein multilaterales Frühwarnsystem eingerichtet.²⁹

Schließlich erforderte die Binnenmarkterrichtung auch eine Angleichung des im Verhältnis zu Drittstaaten geltenden Zollrechts. Mit dem Zollkodex³⁰ sowie den dazugehörigen Durchführungsverordnungen³¹ besteht seit dem 1.1.1994 eine vollständige Gemeinschaftsgesetzgebung, wodurch der Handelsverkehr zwischen der Gemeinschaft und Drittländern einheitlich geregelt ist. Die Bestimmungen des Zollkodex umfassen u. a. die Vorschriften zur Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr, in ein Zolllagerverfahren, in das Versandverfahren und in das Ausfuhrverfahren sowie Vorschriften zur Erhebung der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben. Zudem werden Verfahren zur Betrugsbekämpfung festgelegt.³²

auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 (1798/2003/EG), mit Wirkung vom 1.1.2012 aufgehoben und ersetzt durch Verordnung des Rates vom 7.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (904/2010/EU).

²⁸ Vgl. Art. 4 der Verordnung 904/2010/EU (siehe FN 27). Die Vorschriften wurden zudem um Bestimmungen zum Informationsaustausch mit Drittländern ergänzt, vgl. Art. 50 der Verordnung 904/2010/EU.

²⁹ Vgl. Art. 33 der Verordnung 904/2010/EU (siehe FN 27).

³⁰ Verordnung des Rates vom 12.10.1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (2913/92/EWG).

³¹ Verordnung der Kommission vom 2.7.1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (2454/93/EWG).

³² Vgl. die von der Europäischen Kommission unter http://europa.eu/legislation_summaries/other/111010_de.htm bereitgestellten Informationen.

3.1.4 Steuerhoheit der Mitgliedstaaten

Trotz des nunmehr in Art. 113 AEUV verankertem Harmonisierungsauftrags ist die Gesetzgebungshoheit über die Umsatzsteuer bei den Mitgliedstaaten verblieben. Denn Richtlinien gelten nicht unmittelbar, sondern bedürfen der Umsetzung in nationales Recht.³³ Hinsichtlich des zu erreichenden Ziels ist die Richtlinie für jeden Mitgliedstaat verbindlich; sie überlässt jedoch den nationalen Gesetzgebern die Wahl der Form und der Mittel der Umsetzung (Art. 288 Abs. 3 AEUV). Für den Erlass oder die Änderung einer Richtlinie ist die Zustimmung aller Mitgliedstaaten erforderlich (Einstimmigkeitsprinzip, Art. 115 AEUV).³⁴ Aufgrund der mittelbaren Wirkung von Richtlinien und den in der MwStSystRL enthaltenen Wahlrechten kann es innerhalb der EU zu divergierenden Regelungen kommen. Die zur MwStSystRL ergangene Durchführungsverordnung (MwStVO) soll bestehende Spielräume der Mitgliedstaaten bei der Auslegung von Begriffen und Regelungen eindämmen. Im Gegensatz zu Richtlinien gelten Verordnungen in jedem Mitgliedstaat unmittelbar und verbindlich (Art. 288 Abs. 2 AEUV).

Auch die Rechtsprechungshoheit liegt prinzipiell auf nationaler Ebene. Die mitgliedstaatlichen Gerichte sind jedoch an vorrangiges Gemeinschaftsrecht gebunden. In diesem Zusammenhang kommt dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) als Rechtsprechungsorgan der Europäischen Union entscheidende Bedeutung zu. Dieser stellt im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 AEUV sicher, dass das Gemeinschaftsrecht eingehalten und trotz des dezentralen Vollzugs durch die nationalen Behörden und Gerichte einheitlich ausgelegt und angewandt wird.³⁵ Während auch Gerichte unterer Instanzen zur Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens befugt

³³ Richtlinien dienen der Rechtsangleichung, d. h. der Schaffung gleichwertiger nationaler Rechte, nicht der Rechtsvereinheitlichung, vgl. Jacobs (2011), S. 100-102. Ausführlich zum Rechtssetzungsverfahren in der EU, vgl. Arndt/Fischer (2008), S. 73-94.

³⁴ Ein aktueller Richtlinienentwurf sieht indes einen „Schnellreaktionsmechanismus“ vor, wonach gesetzliche Änderungen in einem Mitgliedstaat auch ohne Zustimmung der anderen Staaten umgesetzt werden können, vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates vom 31.7.2012 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Bezug auf einen Schnellreaktionsmechanismus bei Mehrwertsteuerbetrug (COM(2012) 428 final).

³⁵ Die nationalen Gerichte sind insoweit funktionelle Unionsgerichte, vgl. Arndt/Fischer (2008), S. 47. Vgl. ausführlich zum Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 267 AEUV z. B. Wegener in Calliess/Ruffert (2011), Art. 267 AEUV, Rn. 1-53.

sind, besteht für letztinstanzliche Gerichte demgegenüber die Pflicht zur Vorlage an den EuGH, da deren Entscheidungen nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können (Art. 267 Abs. 2, 3 AEUV). Allerdings ermächtigt Art. 267 AEUV den Gerichtshof nur zur Auslegung der Verträge und der Rechtsakte der Unionsorgane; der EuGH ist hingegen nicht befugt, die Normen des Unionsrechts auf den Einzelfall anzuwenden.³⁶

Schließlich ist neben der Verwaltungshoheit auch die Ertragshoheit grundsätzlich den Mitgliedstaaten vorbehalten. Die Steuereinnahmen aus der Besteuerung des Endverbrauchs sollen dem Mitgliedstaat zustehen, in dem der Endverbrauch erfolgt.³⁷ Davon ausgenommen sind die bereits erwähnten Beitragszahlungen in Form der Mehrwertsteuer-Eigenmittel.

3.2 Allgemeine Vorgaben

3.2.1 Aufbau und Ziele der MwStSystRL

Die Vorgaben der MwStSystRL sind am Grundsatz der steuerlichen Neutralität ausgerichtet. Dies ist auch bei der Beurteilung durch den EuGH zu beachten.³⁸ Ziel der Richtlinie ist es, sowohl auf nationaler Ebene als auch auf Gemeinschaftsebene Wettbewerbsneutralität in dem Sinne zu gewährleisten, dass gleichartige Gegenstände und Dienstleistungen innerhalb des Gebiets der einzelnen Mitgliedstaaten ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden.³⁹ Aus dem in der Richtlinie verankerten Neutralitätsgebot lässt sich auch das Recht auf einen

³⁶ Vgl. EuGH vom 22.3.2012, Rs. C-153/11 (*Klub OOD*), Slg. 2012, Rn. 54. Insofern stellt das Vorabentscheidungsverfahren ein „Zwischenverfahren“ innerhalb eines innerstaatlichen Gerichtsverfahrens dar. Aufgrund der Bindungswirkung für das vorlegende Gericht („inter partes-Wirkung“) dient es dennoch dem individuellen Rechtsschutz, vgl. *Karpenstein* in Grabitz/Hilf/Nettesheim (2011), Art. 267 AEUV, Rn. 3 und 99-100.

³⁷ Vgl. Erw. 7-10 der Richtlinie des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (91/680/EWG).

³⁸ Vgl. z. B. EuGH vom 21.2.2006, Rs. C-255/02 (*Halifax*), Slg. 2006.

³⁹ Vgl. Erw. 4, 7 der Präambel zur MwStSystRL. Um größte Einfachheit und Neutralität zu erreichen, sollte die Steuer zudem so allgemein wie möglich erhoben werden und ihr Anwendungsbereich alle Produktions- und Vertriebsstufen einschließlich des Einzelhandels sowie den Bereich der Dienstleistungen umfassen, vgl. Erw. 5 der Präambel zur MwStSystRL.

3.2. Allgemeine Vorgaben

sofortigen Vorsteuerabzug ableiten.⁴⁰ Nach der Rechtsprechung des EuGH stellt ferner die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel dar, das von der Richtlinie anerkannt und gefördert wird und das unter bestimmten Umständen Behinderungen des freien Warenverkehrs rechtfertigen kann.⁴¹

Die MwStSystRL gliedert sich in 15 Titel. Neben Zielsetzung und Anwendungsbereich der Richtlinie legt sie unter anderem fest, wer als steuerpflichtig gilt, welche Umsätze steuerbar sind und wo sie als ausgeführt gelten. Außerdem beinhaltet die Richtlinie Regelungen über die anwendbaren Steuersätze und -befreiungen sowie die Vorgaben zum Vorsteuerabzugsverfahren. Nachfolgend sollen die für Zwecke dieser Arbeit relevanten Vorschriften dargestellt und Unterschiede in der Umsetzung der Richtlinie in den einzelnen Mitgliedstaaten herausgearbeitet werden. Hierbei wird zunächst auf allgemeine Richtlinienvorschriften eingegangen. Die Besonderheiten der grenzüberschreitenden Umsatzbesteuerung werden in Abschnitt 3.3 erläutert.

3.2.2 Steuersubjekt und Steuerobjekt

3.2.2.1 Steuerpflichtiger

Steuerpflichtig ist, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. Als wirtschaftliche Tätigkeit gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden (Art. 9 Abs. 1). Das Kriterium der wirtschaftlichen Tätigkeit ist weit auszulegen und regelmäßig erfüllt, wenn eine Tätigkeit nachhaltig ist und gegen ein Entgelt ausgeübt wird, das derjenige erhält, der die Leistung erbringt.⁴² Nach der Rechtsprechung des EuGH genügt die Absicht zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen;⁴³ eine Gewinnerzielungsabsicht ist hingegen nicht

⁴⁰ Vgl. auch Erw. 30 der Präambel zur MwStSystRL.

⁴¹ Vgl. u. a. EuGH vom 27.9.2007, Rs. C-409/04 (*Teleos u. a.*), Slg. 2007, Rn. 61 sowie EuGH vom 6.7.2006, verb. Rs. C-439/04 und C-440/04 (*Kittel und Recolta Recycling*), Slg. 2006, Rn. 54.

⁴² Vgl. EuGH vom 26.6.2007, Rs. C-284/04 (*T-Mobile Austria u. a.*), Slg. 2007, Rn. 35; EuGH vom 29.10.2009, Rs. C-246/08 (*Kommission/Finnland*), Slg. 2009, Rn. 37.

⁴³ Vgl. EuGH vom 26.9.1996, Rs. C-230/94 (*Enkler*), Slg. 1996, Rn. 22.

erforderlich.⁴⁴ Gleichwohl kann ein Steuerpflichtiger im Rahmen seines Unternehmens zugleich (steuerpflichtige oder steuerfreie) wirtschaftliche und nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallende, nichtwirtschaftliche Tätigkeiten ausüben.⁴⁵

So stellen z. B. der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen keine wirtschaftlichen Tätigkeiten dar, da eine etwaige Dividendenzahlung auf dem bloßen Eigentum an dem Gegenstand beruht und keine Gegenleistung für eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Richtlinie ist.⁴⁶ Dasselbe muss folglich auch für die Veräußerung von Aktien und sonstigen Wertpapieren gelten, da das einzige Entgelt aus diesen Vorgängen in einem etwaigen Gewinn beim Verkauf dieser Wertpapiere besteht.⁴⁷ Mithin können Umsätze, die sich auf Wertpapiere beziehen, nur dann in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, wenn es sich bei ihnen um die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Tätigkeiten handelt, die über den bloßen Erwerb und den bloßen Verkauf von Wertpapieren hinausgehen, wie etwa Umsätze bei einem Wertpapiergeschäft im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit.

Art. 9 Abs. 1 setzt voraus, dass die Wirtschaftstätigkeit selbstständig ausgeübt wird. Die feste Niederlassung eines Unternehmers gilt nicht als selbstständig.⁴⁸ Eine feste Niederlassung ist jede Niederlassung, die nicht Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit⁴⁹ ist, und die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen zu empfangen oder zu erbringen (Art. 11 MwStVO).⁵⁰ Aber auch einer Tochterge-

⁴⁴ Vgl. Klenk in Sölch/Ringleb (2012), § 2, Rn. 6.

⁴⁵ Vgl. EuGH vom 13.3.2008, Rs. C-437/06 (*Securita*), Slg. 2008.

⁴⁶ Vgl. EuGH vom 6.2.1997, Rs. C-80/95 (*Harnas & Helm*), Slg. 1997, Rn. 15; EuGH vom 14.11.2000, Rs. C-142/99 (*Floridienne und Berginvest*), Slg. 2000, Rn. 21.

⁴⁷ Vgl. EuGH vom 29.4.2004, Rs. C-77/01 (*EDM*), Slg. 2004, Rn. 57-60; EuGH vom 20.6.1996, Rs. C-155/94 (*Wellcome Trust*), Slg. 1996, Rn. 33; EuGH vom 26.6.2003, Rs. C-442/01 (*KapHag*), Slg. 2003, Rn. 38, 40.

⁴⁸ Vgl. EuGH vom 23.3.2006, Rs. C-210/04 (*FCE Bank*), Slg. 2006, Rn. 41.

⁴⁹ Der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit liegt an dem Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden. Bei der Beurteilung sind neben dem Satzungssitz der Ort, an dem die Unternehmensleitung zusammenkommt, sowie der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden, heranzuziehen. Im Zweifelsfall gilt als Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit der Ort, an dem die wesentlichen Unternehmensentscheidungen getroffen werden (Art. 10 Abs. 1, 2 MwStVO).

⁵⁰ Grundsätzlich genügt es demnach, dass die Niederlassung Dienstleistungen empfangen und verwen-

3.2. Allgemeine Vorgaben

sellschaft kann trotz eigener Rechtspersönlichkeit die Fähigkeit, selbstständig tätig zu sein, versagt werden, sofern die Muttergesellschaft das gesamte Gesellschaftskapital hält und die Tochtergesellschaft aufgrund verschiedener Vertragspflichten lediglich als bloße Hilfsperson handelt sowie über die Personal- und Sachmittel verfügt, die eine feste Niederlassung kennzeichnen.⁵¹

Schließlich wird nach Art. 9 Abs. 2 auch jede Person steuerpflichtig, die zwar nicht die Voraussetzungen nach Abs. 1 erfüllt, aber gelegentlich ein neues Fahrzeug liefert, das nach einem Ort außerhalb des Gebiets eines Mitgliedstaats, aber im Gemeinschaftsgebiet versandt oder befördert wird.

Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten im Hinblick auf Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt⁵² grundsätzlich nicht als Steuerpflichtige, auch wenn sie hierfür Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Diese Tätigkeiten begründen nur dann eine Steuerpflicht, wenn eine Behandlung der Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (Art. 13 Abs. 1).⁵³ Zudem gelten Einrichtungen des öffentlichen Rechts in Bezug auf bestimmte, abschließend aufgeführte Tätigkeiten⁵⁴ stets als Steuerpflichtige, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist (Art. 13 Abs. 1 UAbs. 3).

den kann. Hingegen ist es für die Beurteilung der Frage, ob eine Dienstleistung vom Stammhaus oder der Niederlassung erbracht worden ist, von entscheidender Bedeutung, ob die Niederlassung Dienstleistungen (auch) erbringen kann, vgl. Art. 11 Abs. 1, 2 MwStVO.

⁵¹ Vgl. EuGH vom 20.2.1997, Rs. C-260/95 (*DFDS*), Slg. 1997, Rn. 26.

⁵² Nach der Auslegung des EuGH bezieht sich der Begriff „Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ nur auf Tätigkeiten, die durch Rechtssubjekte des öffentlichen Rechts ausgeübt werden. Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die als Rechtssubjekte des Privatrechts und damit unter gleichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer tätig werden, sind hingegen stets steuerpflichtig, vgl. EuGH vom 17.10.1989, Rs. 231/87 u. 129/88 (*Comune di Carpaneto Piacentino u.a.*), Slg. 1989; EuGH vom 15.5.1990, Rs. C-4/89 (*Comune di Carpaneto Piacentino u.a.*), Slg. 1990.

⁵³ Die Definition des Kriteriums „größere Wettbewerbsverzerrungen“ obliegt dabei weitgehend den Mitgliedstaaten, vgl. EuGH vom 14.12.2000, Rs. C-446/98 (*Fazenda Pública*), Slg. 2000, Rn. 35. Das deutsche Umsatzsteuerrecht ist insoweit strenger, da bereits die Ausübung einer wettbewerbsrelevanten Tätigkeit zur Begründung der Steuerpflicht genügt, vgl. ausführlich Küffner (2003), S. 1606 f. sowie zu gemeinschaftsrechtlichen Bedenken Klenk in Sölch/Ringleb (2012), § 2, Rn. 231, 232; Bundesrechnungshof (2004), S. 6.

⁵⁴ Darunter fällt z. B. die Lieferung von Wasser, Gas, Elektrizität und thermischer Energie, vgl. Anhang 1 MwStSystRL.

Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung bzw. der Bekämpfung unlauterer Praktiken eröffnet Art. 11 den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, in ihrem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln. Die Richtlinie beschränkt die Bildung von Mehrwertsteuer-Gruppen auf im Inland ansässige Personen. Nach Ansicht der Kommission sind dies Steuerpflichtige, bei denen sich der Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit im Gebiet des Mitgliedstaats befindet, der die Organschaftsregelung eingeführt hat, oder aber feste Niederlassungen solcher Unternehmen oder von ausländischen Steuerpflichtigen, die im Gebiet dieses Mitgliedstaats physisch präsent sind.⁵⁵ Demnach ist bei grenzüberschreitenden Organschaftsverhältnissen die Wirkung der Organschaft auf Leistungen zwischen den im Inland ansässigen Unternehmensteilen beschränkt. Mangels weiterer Vorschriften innerhalb der MwStSystRL bleibt die konkrete Umsetzung der Option nach Art. 11 indes den Mitgliedstaaten überlassen. Die großen Unterschiede zwischen den Regelungen in den einzelnen Mitgliedstaaten stehen nach Ansicht der EU-Kommission dem Prinzip der Steuerneutralität entgegen und können zu steuerlichem Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten führen.⁵⁶

3.2.2.2 Steuerbarer Umsatz

Als steuerbare Umsätze nennt die MwStSystRL die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt, den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt sowie die Einfuhr von Gegenständen (Art. 2 Abs. 1). Während die Einfuhr also stets einen steuerbaren Umsatz darstellt, sind Lieferungen und Dienstleistungen sowie der innergemeinschaftliche Erwerb nur dann steuerbar, wenn sie gegen Entgelt erfolgen. Der Begriff der Entgeltlichkeit setzt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der er-

⁵⁵ Vgl. Europäische Kommission (2009c), S. 7.

⁵⁶ Die Kommission hat daher in einer Mitteilung dargelegt, wie nach ihrer Auffassung Art. 11 umgesetzt werden sollte, um gleichzeitig die Grundprinzipien des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems einzuhalten, vgl. Europäische Kommission (2009c), S. 3.

3.2. Allgemeine Vorgaben

brachten Leistung und dem erhaltenen Entgelt (Gegenleistung) voraus.⁵⁷ Reine Innenumsätze eines Steuerpflichtigen, z. B. zwischen Stammhaus und fester Niederlassung, sind grundsätzlich nicht steuerbar.

Eine Lieferung von Gegenständen wird definiert als die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen (Art. 14 Abs. 1).⁵⁸ Einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt ist die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, sofern dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat (Art. 16).⁵⁹

Zur Bestimmung des Begriffs der Dienstleistung nimmt die Richtlinie eine Negativabgrenzung vor.⁶⁰ Als Dienstleistung gilt demnach jeder Umsatz, der keine Lieferung ist. Da eine Lieferung einen körperlichen Gegenstand voraussetzt, stellt die Lieferung nicht körperlicher Gegenstände grundsätzlich keine Lieferung, sondern eine Dienstleistung dar.⁶¹ Analog zu Art. 16 stellt Art. 26 den Eigenverbrauch einer Dienstleistung gegen Entgelt gleich. Im Hinblick auf die teils schwierige Abgrenzung zwischen Dienst-

⁵⁷ Vgl. EuGH vom 8.3.1988, Rs. 102/86 (*Apple and Pear Development Council*), Slg. 1988, Rn. 12; EuGH vom 5.2.1981, Rs. 154/80, (*Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*), Slg. 1981, Rn. 12.

⁵⁸ Unerheblich ist, ob auch das rechtliche Eigentum an dem Gegenstand übertragen wird. Denn aus dem Wortlaut der Bestimmung ergibt sich, dass sich der Begriff „Lieferung eines Gegenstands“ nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen bezieht, sondern dass er jede Übertragung durch eine Partei umfasst, die die andere Partei ermächtigt, über den Gegenstand faktisch wie ein Eigentümer zu verfügen, vgl. EuGH vom 8.2.1990, Rs. C-320/88 (*Shipping and Forwarding Enterprise Safe*), Slg. 1990, Rn. 7-9. Der Zweck der Richtlinie wäre gefährdet, wenn die Feststellung, ob eine Lieferung von Gegenständen vorliegt, von der Erfüllung von je nach Mitgliedstaat unterschiedlichen Voraussetzungen abhinge, wie es die Voraussetzungen für die zivilrechtliche Eigentumsübertragung sind, vgl. EuGH vom 6.2.2003, Rs. C-185/01 (*Auto Lease Holland*), Slg. 2003, Rn. 32.

⁵⁹ Hat der entnommene Gegenstand nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, bleibt die Entnahme steuerfrei. Eine spätere Veräußerung dieses Gegenstandes ist dem privaten Bereich zuzurechnen und unterliegt daher ebenfalls nicht der Umsatzsteuer, vgl. EuGH vom 8.3.2001, Rs. C-415/98 (*Bakcsi*), Slg. 2001, Rn 47. Demgegenüber ist eine Veräußerung von Gegenständen aus dem Unternehmensvermögen auch dann in vollem Umfang steuerpflichtig, wenn der Steuerpflichtige den Gegenstand gebraucht von einem Nichtsteuerpflichtigen erworben hat und daher die auf ihm lastende restliche Vorsteuer nicht abgezogen werden konnte.

⁶⁰ Eine Ausnahme bildet die Definition der Telekommunikationsdienstleistung nach Art. 24 Abs. 2.

⁶¹ Gem. Art. 15 Abs. 1 sind Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte u. ä. Sachen jedoch den körperlichen Gegenständen gleichgestellt. Darüber hinaus haben die Mitgliedstaaten die Option, bestimmte in Abs. 2 abschließend aufgeführte nicht körperliche Gegenstände als solche zu behandeln.

leistung und Lieferung enthält die Durchführungsverordnung einige beispielhafte Klarstellungen (Art. 6, 8, 9 MwStVO), zudem wird der Begriff der „elektronisch erbrachten Dienstleistungen“ konkretisiert (Art. 7 MwStVO). Weiterhin aber ist beispielsweise unklar, ob Leasingumsätze als Lieferung oder Dienstleistung einzustufen sind, sodass es innerhalb der EU zu divergierenden Regelungen und folglich zu Besteuerungslücken kommen kann.⁶² Das Ausnutzen derartiger Qualifikationskonflikte stellt jedoch keinen Rechtsmissbrauch dar.⁶³

Der Umsatzsteuer unterliegt ferner die Einfuhr von Gegenständen in das Gemeinschaftsgebiet (Art. 30). „Gebiet der Gemeinschaft“ im Sinne der Richtlinie ist das Gebiet aller Mitgliedstaaten, auf die der EG-Vertrag⁶⁴ Anwendung findet. Der Ausdruck „Drittland“⁶⁵ bezeichnet folglich jeden Staat oder jedes Gebiet, auf den bzw. das der Vertrag keine Anwendung findet (Art. 5).⁶⁶ Erfolgt die Lieferung von Gegenständen nicht aus einem Drittstaat, sondern aus einem anderen Mitgliedstaat heraus, verwirklicht der Erwerber in seinem Mitgliedstaat den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs (Art. 20).

Die Steuerbemessungsgrundlage umfasst den Wert der Gegenleistung, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll (Art. 73, 83). In die Bemessungsgrundlage sind auch Nebenkosten wie Provisions-, Versicherungs- und Beförderungskosten sowie Zölle und Steuern mit einzubeziehen, nicht aber die Mehrwertsteuer selbst (Art. 78). Preisnachlässe mindern die Bemessungsgrundlage (Art. 79). Im Falle des

⁶² Vorschläge für eine EU-weit einheitliche Regelung fanden bislang keine Zustimmung, vgl. Oertel (2010), S. 103. Der EuGH schließt diese Regelungslücke nur bedingt, indem er zumindest für Mietkaufverträge von Fahrzeugen von einer Dienstleistung ausgeht, vgl. EuGH vom 17.7.1997, Rs. C-190/95 (*ARO Lease*), Slg. 1997, Rn. 11 und 18, bestätigt durch EuGH vom 21.3.2002, Rs. C-451/99 (*Cura Anlagen GmbH*), Slg. 2002, Rn. 19 sowie EuGH vom 11.9.2003, Rs. C-190/95 (*Cookies World*), Slg. 2003, Rn. 45 und EuGH vom 21.2.2008, Rs. C-425/06 (*Part Service Srl*), Slg. 2008. Strittig ist, inwieweit diese Rechtsprechung auf andere Vertragstypen übertragbar ist, vgl. Klenk/Martin in Sölch/Ringleb (2012), § 3, Rn. 97; Leidel (2009), S. 12.

⁶³ Vgl. EuGH vom 22.12.2010, Rs. C-277/09 (*RBS Deutschland Holdings GmbH*), Slg. 2010.

⁶⁴ S. o., FN 1.

⁶⁵ Synonym werden vorliegend die Begriffe Drittstaat und Drittgebiet verwendet.

⁶⁶ Ebenso gelten die in Art. 6 genannten Gebiete (z. B. Überseedepartements oder bestimmte Inseln) als Drittland.

3.2. Allgemeine Vorgaben

den Lieferungen und Dienstleistungen gleichgestellten Eigenverbrauchs wird auf den Einkaufspreis oder die Selbstkosten bzw. die für die Erbringung der Dienstleistung getätigten Ausgaben abgestellt (Art. 74, 75). Bemessungsgrundlage der Einfuhrumsatzsteuer hingegen ist nicht das Entgelt, sondern der Betrag, der durch die geltenden Gemeinschaftsvorschriften als Zollwert bestimmt ist (Art. 85). Der Betrag mindert sich wiederum um Preisnachlässe und erhöht sich um die Nebenkosten und um die außerhalb des Einfuhrmitgliedstaats geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben, sowie diejenigen, die aufgrund der Einfuhr geschuldet werden, mit Ausnahme der zu erhebenden Mehrwertsteuer (Art. 86 Abs. 1, 87).

3.2.2.3 Steuerbefreiungen

Die Richtlinie enthält eine Vielzahl von Steuerbefreiungen. Hierunter fallen bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten, wie z. B. die Postdienstleistungen, Krankenhaus- und ärztliche Heilbehandlungen oder bestimmte kulturelle Dienstleistungen (Art. 132). Zu den anderen steuerbefreiten Tätigkeiten zählen Versicherungsumsätze, der Geld- und Kapitalverkehr, Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele, Grundstücks- sowie bestimmte Vermietungsumsätze (Art. 135). Daneben existieren Steuerbefreiungen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Umsätzen, auf die im Rahmen der Darstellung der Besteuerung dieser Vorgänge (Abschnitt 3.3) eingegangen wird. Die Mitgliedstaaten können die Gewährung dieser Befreiungen von bestimmten Bedingungen abhängig machen sowie Beschränkungen oder weitere Ausnahmen vorsehen, den Umfang der Steuerbefreiungen aufgrund der Kopplung der Mehrwertsteuer-Eigenmittel an die umsatzsteuerpflichtige Bemessungsgrundlage jedoch nicht erweitern.⁶⁷

Für bestimmte, in Art. 169 abschließend aufgeführte steuerfreie Leistungen bleibt das Recht auf Vorsteuerabzug erhalten (echte Befreiung). Dies trifft z. B. auf steuerbefreite Exportleistungen zu. Für alle nicht in Art. 169 enthaltenen steuerbefreiten Leistungen hingegen wird kein Vorsteuerabzug gewährt (unechte Befreiung). Werden

⁶⁷ Daher sind auch die in der Richtlinie aufgeführten Steuerbefreiungen als autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe zu verstehen, die eine unterschiedliche Auslegung verhindern sollen, vgl. u. a. EuGH vom 7.12.2006, Rs. C-13/06 (*Kommission/Griechenland*), Slg. 2006, Rn. 9.

derartige Leistungen innerhalb der Unternehmerkette erbracht (z. B. Finanzdienstleistungen), kommt es zu den oben beschriebenen Nachhol- und Kaskadeneffekten.⁶⁸ Die Mitgliedstaaten können daher den Steuerpflichtigen das Recht einräumen, für Finanz- und bestimmte Grundstücksumsätze auf die Steuerbefreiung zu verzichten (Art. 137). Allerdings haben derzeit nur 7 Mitgliedstaaten von diesem Optionsrecht Gebrauch gemacht, wobei große Unterschiede in Umfang und Ausgestaltung bestehen.⁶⁹ Doch scheinen die Unternehmen in den betreffenden 7 Ländern diese Option nicht sehr oft in Anspruch zu nehmen.

Eine weitere Steuerbefreiung betrifft sogenannte Kleinunternehmen, bei denen die Voraussetzungen der persönlichen Steuerpflicht zwar gegeben sind, deren Umsatz aber eine bestimmte Grenze⁷⁰ nicht überschreitet. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung können die Mitgliedstaaten die Umsätze solcher Kleinunternehmen von der Mehrwertsteuer befreien (Art. 281, 282, 283). Mit Inanspruchnahme der Steuerbefreiung verliert der Steuerpflichtige sein Recht auf Vorsteuerabzug und er darf die Mehrwertsteuer nicht ausweisen (Art. 289). Dadurch bleibt die Steuerbelastung der vorangehenden Stufen erhalten. Nach Art. 283 Abs. 1 lit. c ist die Steuerbefreiung für Kleinunternehmen auf in dem jeweiligen Mitgliedstaat ansässige Unternehmer begrenzt.⁷¹ Eine mehrfache Inanspruchnahme der Steuerbefreiung in verschiedenen Mitgliedstaaten ist folglich nicht möglich; im Verhältnis zu Drittstaaten kann es indes zu einer Mehrfachbefreiung kommen.⁷²

⁶⁸ Vgl. Abschnitt 2.1.2.2.

⁶⁹ Dies sind neben Deutschland auch Belgien, Bulgarien, Österreich, Estland, Frankreich und Litauen, vgl. Europäische Kommission (2011), Tz. 115-124.

⁷⁰ Der maßgebliche Jahresumsatz wird von der Richtlinie nicht einheitlich vorgegeben. Vielmehr existieren unterschiedliche Grenzen für die einzelnen Mitgliedstaaten, vgl. Art. 284 bis 287.

⁷¹ Trotz der sich daraus ergebenden Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs ist die Einschränkung des Anwendungsbereichs der Kleinunternehmerregelung auf im Inland ansässige Steuerpflichtige und auf deren inländische Umsätze gerechtfertigt und daher unionsrechtskonform, vgl. EuGH vom 26.10.2010, Rs. C-97/09 (*Ingrid Schmelz*), Slg. 2010.

⁷² Vgl. Korn in Bunjes/Geist (2012), § 19, Rn. 26.

3.2.3 Steuererhebung

3.2.3.1 Entstehung der Steuer und Steuerschuldner

3.2.3.1.1 Steueranspruch

Steuertatbestand sowie der Anspruch des Fiskus auf Zahlung der Steuer (Steueranspruch) treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird (Art. 63).⁷³ Werden jedoch vor Ausführung des Umsatzes Anzahlungen geleistet, entsteht der Steueranspruch bereits zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag (Art. 65).

Art. 66 Abs. 1 räumt den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, den Zeitpunkt für den Eintritt des Steueranspruchs so zu verschieben, dass dieser „für bestimmte Umsätze oder für Gruppen von Steuerpflichtigen“ entweder spätestens bei Ausstellung der Rechnung oder spätestens bei der Vereinnahmung des Preises („Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten“ bzw. Kassenbuchführung, Art. 226 Nr. 7a)⁷⁴ entsteht. Weder die Richtlinie noch die Durchführungsverordnung geben jedoch Aufschluss darüber, für welche Umsätze und Steuerpflichtige dieses Wahlrecht gelten soll.

Nach der Rechtsprechung des EuGH enthält der Ausdruck „bestimmte Umsätze“ keine besondere Beschränkung und erlaubt folglich sogar, den Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs beispielsweise für alle Dienstleistungen in Abgrenzung zu den Lieferungen zu verschieben.⁷⁵ Teilweise wird gar die Auffassung vertreten, aufgrund der fehlenden Beschränkung durch die Richtlinie könnten die Mitgliedstaaten auch generell die Ist-Versteuerung anwenden.⁷⁶ Allerdings stellt Art. 66 Abs. 1 offenkundig eine Aus-

⁷³ Dies wird auch als „Soll-Besteuerung“ bezeichnet. Der deutsche Gesetzgeber weicht von den Richtlinienvorgaben insoweit ab, als nach § 13 Abs. 1 UStG der Steueranspruch nicht unmittelbar mit der Ausführung des Umsatzes entsteht, sondern erst mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Umsätze ausgeführt worden sind. Dieses sogenannte Prinzip der Abschnittsbesteuerung dient der Vereinfachung der Steuererhebung, vgl. *Wagner* in *Sölch/Ringleb* (2012), § 13, Rn. 11.

⁷⁴ Dies wird auch als „Ist-Versteuerung“ bezeichnet.

⁷⁵ Vgl. EuGH vom 26.10.1995, Rs. C-144/94 (*Italitica*), Slg. 1995, Rn 14. Die Dienstleistungen insgesamt stellen eine homogene Untergruppe dar.

⁷⁶ Vgl. *Stadie* (2004), der das Soll-Prinzip bei der Steuerentstehung darüber hinaus für verfassungswidrig hält (S. 137).

nahme vom Grundsatz der Soll-Besteuerung dar, sodass eine generelle Ist-Versteuerung m. E. nicht von der Richtlinie gedeckt ist.⁷⁷

Soweit ersichtlich, haben die einzelnen Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der Richtlinie von dem Wahlrecht in Art. 66 jedoch kaum Gebrauch gemacht.⁷⁸ Lediglich in Deutschland und Polen wird unter bestimmten Umständen die Entstehung des Steueranspruchs auf den Zeitpunkt der Zahlung verschoben. Laut deutschem Umsatzsteuerrecht besteht diese Möglichkeit für Unternehmer, deren Gesamtumsatz unterhalb von 500.000 EUR liegt, oder die nach § 148 AO von der Buchführungspflicht befreit sind, sowie für Freiberufler im Sinne des § 18 EStG (§ 20 UStG).

Der „Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten“ nach deutschem UStG entspricht die „Mehrwertsteuerabrechnung nach dem Kassenverfahren“ im polnischen Umsatzsteuerrecht, die ebenfalls nur von sogenannten „kleinen Steuerzahlern“ in Anspruch genommen werden kann.⁷⁹ Hierunter fallen Steuerpflichtige, bei denen der Verkaufswert (samt Steuerbetrag) im vorhergehenden Steuerjahr den Gegenwert von 800.000 EUR nicht überstiegen hat, sowie bestimmte Steuerpflichtige⁸⁰, deren Vergütung für die erbrachten Dienstleistungen im vorhergehenden Steuerjahr den Gegenwert von 30.000 EUR nicht überstiegen hat.⁸¹ Sowohl der deutsche als auch der polnische Gesetzgeber haben demnach darauf verzichtet, die Steuer alternativ bei Ausstellung der Rechnung entstehen zu lassen, oder bestimmte Umsätze in die Ist-Versteuerung einzubeziehen.

⁷⁷ Vgl. den Wortlaut in Art. 66 Abs. 2, der von einer „*Ausnahme nach Absatz 1*“ spricht. Ebenso Widmann (2004), der bereits für den Wortlaut der 6. EG-Richtlinie davon ausging, dass der Richtliniengeber eine Ausnahme vom Grundsatz der Soll-Besteuerung regeln wollte (S. 179).

⁷⁸ Untersucht wurden die unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html von der Europäischen Kommission für die einzelnen Mitgliedstaaten veröffentlichten Informationen bezüglich der Mehrwertsteuervorschriften. Für Österreich, Bulgarien, Irland und Großbritannien waren diese Informationen nicht verfügbar.

⁷⁹ Art. 21 Abs. 1 pUStG.

⁸⁰ Dies sind Makler, Treuhandfondsverwalter und Steuerpflichtige, die z. B. als Agent, Auftragnehmer o. ä. tätig sind (mit Ausnahme eines Kommissionsgeschäftes).

⁸¹ Art. 2 Nr. 25 pUStG.

3.2.3.1.2 Steuerschuldner

Schuldner der Mehrwertsteuer ist grundsätzlich der Leistungserbringer (Art. 193). Für bestimmte, in Art. 199 abschließend aufgeführte Umsätze können die Mitgliedstaaten indes vorsehen, dass der Empfänger die Mehrwertsteuer schuldet, sofern es sich bei diesem um einen Steuerpflichtigen handelt (Umkehr der Steuerschuldnerschaft bzw. Reverse-Charge-Verfahren). Das betrifft beispielsweise Bauleistungen, einschließlich der Gestellung von Personal für diese Tätigkeiten, bestimmte Grundstücksumsätze sowie die Lieferung von Schrott und anderen Abfallstoffen. Die Mitgliedstaaten können dabei auch nichtsteuerpflichtige Einrichtungen des öffentlichen Rechts sowie Steuerpflichtige, die auch Tätigkeiten ausführen oder Umsätze bewirken, die nicht als steuerbare Leistungen im Sinne der Richtlinie angesehen werden, als Steuerpflichtige behandeln. Eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft ist seit März 2010 zudem für die Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten möglich (Art. 199a).⁸² Daneben gelangt das Reverse-Charge-Verfahren vor allem im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Umsätzen zur Anwendung, worauf in Abschnitt 3.3. gesondert eingegangen wird.

Erfolgt die Besteuerung durch Umkehr der Steuerschuldnerschaft, wird die Steuer nicht vom Leistenden, sondern vom Leistungsempfänger geschuldet, mit der Folge, dass Umsatzsteuerschuld und Vorsteuerabzugsberechtigung in der Person des Leistungsempfängers zusammenfallen und sich in der Regel saldieren. Der Leistende hat in diesem Fall nur den Nettobetrag in seiner Rechnung auszuweisen und auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft hinzuweisen. Weist der Leistende in seiner Rechnung Umsatzsteuer aus, obwohl der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist, schuldet er dennoch die (fälschlicherweise) ausgewiesene Umsatzsteuer (Art. 203).

Sofern auf dem Gebiet eines Mitgliedstaates Umsatzsteuer geschuldet wird, muss sich der Steuerpflichtige in diesem Staat für mehrwertsteuerliche Zwecke erfassen lassen

⁸² Art. 199a eingefügt durch Richtlinie des Rates vom 16.3.2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem im Hinblick auf eine fakultative und zeitweilige Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auf die Erbringung bestimmter betrugsanfälliger Dienstleistungen (2010/23/EU). Die Regelung ist bis zum 30. Juni 2015 begrenzt.

(Art. 213). Art. 214 verpflichtet die Mitgliedstaaten, jedem Steuerpflichtigen sowie unter bestimmten Voraussetzungen auch nichtsteuerpflichtigen juristischen Personen eine individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer (MwSt-Nummer) zu erteilen. Die MwSt-Nummer ist eine eigenständige Nummer, die zusätzlich zur nationalen Steuernummer vergeben wird. Dem Wortlaut nach hat jeder Steuerpflichtige, der in dem jeweiligen Mitgliedstaat Umsätze bewirkt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, einen Anspruch auf Erteilung einer MwSt-Nummer. Von Bedeutung ist die MwSt-Nummer indes nur für Steuerpflichtige, die sich am innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr beteiligen.

3.2.3.2 Vorsteuerabzug

3.2.3.2.1 Umfang des Vorsteuerabzugsrechts

Der Steuerpflichtige ist zum Abzug der auf den von ihm erworbenen Gegenständen und Dienstleistungen lastenden Umsatzsteuer berechtigt (Vorsteuerabzug), soweit diese für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden (Art. 168). Eine Ausnahme hiervon gilt für Exportleistungen und diesen gleichgestellte Umsätze, für die trotz Steuerfreiheit ein Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann (Art. 169).

Das Recht auf Vorsteuerabzug ist nach ständiger Rechtsprechung des EuGH integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden.⁸³ Eine Beschränkung des Vorsteuerabzugsrechts wirkt sich auf die Höhe der steuerlichen Belastung aus und muss in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten. Ausnahmen sind daher nur in den in der Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig.⁸⁴ So sind nach Art. 176 zumindest diejenigen Ausgaben vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen. Darüber hinaus haben die Mitgliedstaaten die Möglichkeit, alle oder bestimmte

⁸³ Vgl. EuGH vom 21.3.2000, verb. Rs. C-110/98 bis C-147/98 (*Gabalfrixa SL u. a.*), Slg. 2000, Rn. 38.

⁸⁴ Vgl. EuGH vom 6.7.95, Rs. C-62/93 (*BP Soupergaz*), Slg. 1995, Rn. 18.

3.2. Allgemeine Vorgaben

Investitionsgüter oder andere Gegenstände aus Konjunkturgründen teilweise oder ganz vom Vorsteuerabzug auszuschließen (Art. 177).⁸⁵ Die Vereinbarkeit derartiger Konjunkturmaßnahmen mit dem von der Richtlinie geforderten Ziel der Wettbewerbsneutralität kann indes angezweifelt werden.

Nach der Judikatur des EuGH soll der Unternehmer durch die Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden, um so die von der Richtlinie geforderte Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis zu gewährleisten, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen.⁸⁶ Folglich liegt das für die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer entscheidende Kriterium in der Verwendung der betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen für besteuerte Umsätze.⁸⁷

Gleichwohl ist die sofortige Verwendung des Gutes für besteuerte Umsätze für sich gesehen keine Voraussetzung;⁸⁸ entscheidend ist allein, in welcher Eigenschaft eine Person zu diesem Zeitpunkt handelt.⁸⁹ Eine Person, die Gegenstände für die Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit erwirbt, tut dies auch dann als Steuerpflichtiger, wenn die Gegenstände nicht sofort für diese wirtschaftliche Tätigkeit verwendet werden.⁹⁰ Selbst bei noch ausstehender Umsatz Tätigkeit kann eine (das Vorsteuerabzugsrecht begründende) Steuerpflicht gegeben sein, sofern objektive Anhaltspunkte dafür sprechen.⁹¹ Der Vorsteuerabzug kann in diesem Fall auch nicht von der Erfüllung bestimmter Voraussetzungen abhängig gemacht werden.⁹²

⁸⁵ So sehen viele Mitgliedstaaten z. B. für Kosten im Zusammenhang mit einem PKW einen Ausschluss oder eine Beschränkung des Vorsteuerabzugs vor, vgl. die von der Europäischen Kommission für die einzelnen Mitgliedstaaten veröffentlichten Informationen (siehe FN 78).

⁸⁶ Vgl. EuGH vom 22.2.2001, Rs. C-408/98 (*Abbey National*), Slg. 2001, Rn. 24; EuGH vom 21.4.2005, Rs. C-25/03 (*HE*), Slg. 2005, Rn. 70; EuGH vom 6.7.2006, verb. Rs. C-439/04 und C-440/04 (*Kittel und Recolta Recycling*), Slg. 2006, Rn. 48; EuGH vom 29.4.2004, Rs. C-137/02 (*Faxworld*), Slg. 2004, Rn. 37 sowie EuGH vom 29.10.2009, Rs. C-29/08 (*AB SKF*), Slg. 2009, Rn. 56.

⁸⁷ Vgl. EuGH vom 15.12.2005, Rs. C-63/04 (*Centralan Property*), Slg. 2005, Rn. 54.

⁸⁸ Vgl. EuGH vom 30.3.2006, Rs. C-184/04 (*Uudenkaupungin kaupunki*), Slg. 2006, Rn. 8.

⁸⁹ Vgl. EuGH vom 11.7.1991, Rs. C-97/90 (*Lennartz*), Slg. 1991, Rn. 8.

⁹⁰ Vgl. EuGH vom 22.3.2012, Rs. C-153/11 (*Klub OOD*), Slg. 2012, Rn. 40-44.

⁹¹ Vgl. EuGH vom 8.6.2000, Rs. C-396/98 (*Schloßstraße GbR*), Slg. 2000, Rn. 36, 40.

⁹² Vgl. EuGH vom 21.3.2000, verb. Rs. C-110/98 bis C-147/98 (*Gabalfrija SL u. a.*), Slg. 2000.

Ein einmal entstandenes Vorsteuerabzugsrecht bleibt auch dann erhalten, wenn der Steuerpflichtige die betreffenden Vorleistungen aufgrund von Umständen, die er nicht zu verantworten hat, nicht im Rahmen steuerpflichtiger Umsätze verwenden konnte. In Fällen von Betrug oder Missbrauch hingegen sind die Steuerbehörden berechtigt, rückwirkend die Erstattung der abgezogenen Beträge zu verlangen, da diese Abzüge aufgrund falscher Erklärungen gewährt wurden.⁹³

Sofern die erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen für unternehmensfremde Zwecke verwendet werden, oder diese zwar dem unternehmerischen Bereich, nicht aber der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind, kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen.⁹⁴ Denn der Steuerpflichtige fällt nur insoweit in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, als er „als ein solcher“ handelt, d. h. wirtschaftlich tätig ist.

3.2.3.2.1.1 Einschränkungen des Vorsteuerabzugs

Die Richtlinie enthält verschiedene Vorschriften, um einen Abzug bei vorsteuerschädlicher Verwendung der erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen zu verhindern. Zunächst kann der Vorsteuerabzug von vornherein ganz oder teilweise versagt werden. Kommt es nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung zu einer Änderung hinsichtlich der Voraussetzungen über das Bestehen eines Vorsteuerabzugsrechts, kann der ursprüngliche Vorsteuerabzug nachträglich korrigiert oder durch die Fiktion eines steuerbaren Umsatzes kompensiert werden.

Sofern die betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen nicht eine direkte und unmittelbare Verbindung mit den besteuerten Umsätzen aufweisen, besteht von vornherein kein Recht auf Vorsteuerabzug (Art. 168). Die Tatsache, dass der endgültige Zweck des (vorsteuerschädlichen) steuerfreien Umsatzes die Bewirkung eines besteuerten Umsatzes ist, ist hierbei unerheblich.⁹⁵ Der Vorsteuerabzug bleibt jedoch auch bei

⁹³ Vgl. EuGH vom 22.3.2012, Rs. C-153/11 (*Klub OOD*), Slg. 2012, Rn. 46-49. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob eine betrügerische Praxis festzustellen ist.

⁹⁴ Vgl. EuGH vom 30.3.2006, Rs. C-184/04 (*Uudenkaupungin kaupunki*), Slg. 2006, Rn. 24.

⁹⁵ Vgl. EuGH vom 6.4.1995, Rs. C-4/94 (*BLP Group*), Slg. 1995.

3.2. Allgemeine Vorgaben

Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs erhalten, wenn die Eingangsleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen gehören und als solche Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze finden.⁹⁶

Soweit Gegenstände und Dienstleistungen sowohl für steuerpflichtige als auch für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistungen verwendet werden (gemischte Leistungen), ist die anteilig abziehbare Vorsteuer gemäß eines pro-rata-Satzes zu ermitteln (Art. 173, 174, 175). Dadurch wird der Vorsteuerabzug ebenfalls von vornherein auf den Verwendungsanteil für besteuerte Umsätze begrenzt. Nicht abziehbar sind demnach die quotale auf steuerbefreite Ausgangsumsätze sowie auf die nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten⁹⁷ entfallenden Vorsteuerbeträge.

Ist für einen Gegenstand ein voller oder teilweiser Vorsteuerabzug vorgenommen worden, und wird dieser Gegenstand durch einen Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke entnommen, so ist diese Entnahme einer steuerpflichtigen Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt (Art. 16). Analog gelten die Verwendung eines solchen Gegenstands sowie die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke als Dienstleistungen gegen Entgelt (Art. 26).⁹⁸ Durch diese Regelung wird ein (späterer) steuerfreier privater

⁹⁶ Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen, vgl. EuGH vom 29.10.2009, Rs. C-29/08 (*AB SKF*), Slg. 2009, Rn. 58 und 60 sowie die dort angeführte Rechtsprechung.

⁹⁷ Vgl. EuGH vom 12.2.2009, Rs. C-515/07 (*VNLTO*), Slg. 2009, Rn. 28; EuGH vom 29.4.2004, Rs. C-77/01 (*EDM*), Slg. 2004; EuGH vom 13.3.2008, Rs. C-437/06, (*Securenta*), Slg. 2008. Die Festlegung der Methoden und Kriterien zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten steht im Ermessen der Mitgliedstaaten, die jedoch Zweck und Systematik der Richtlinie berücksichtigen müssen. Die Berechnungsweise muss objektiv widerspiegeln, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jeder dieser beiden Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist. Die Mitgliedstaaten dürfen gegebenenfalls einen Investitionsschlüssel, einen Umsatzschlüssel oder jeden anderen geeigneten Schlüssel verwenden und sind nicht verpflichtet, sich auf eine einzige dieser Methoden zu beschränken, vgl. EuGH vom 13.3.2008, Rs. C-437/06, (*Securenta*), Slg. 2008, Rn. 38 und 39.

⁹⁸ Um Wettbewerbsverzerrungen vorzubeugen, können die Mitgliedstaaten zudem die Erbringung einer Dienstleistung durch einen Steuerpflichtigen für das eigene Unternehmen einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichstellen, falls ihn die Erbringung einer derartigen Dienstleistung durch einen anderen Steuerpflichtigen nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigen würde (Art. 27).

Konsum bzw. die steuerfreie Verwendung für unternehmensfremde Zwecke vermieden, wenn im Erwerbszeitpunkt ein voller oder teilweiser Vorsteuerabzug erfolgte.

In Fällen, in denen sich die Faktoren zur Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags im Nachhinein geändert haben, wird der Vorsteuerabzug unter den Voraussetzungen der Art. 184-192 nachträglich berichtet. Dies ist regelmäßig bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten der Fall. Hingegen soll in nachgewiesenen Fällen von Zerstörung, Verlust oder Diebstahl sowie bei Umsätzen, für die die Zahlung nicht oder nicht vollständig geleistet wurde, eine Berichtigung unterbleiben können. Die Bestimmungen der Art. 184-192 legen jedoch lediglich das Berechnungsverfahren zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs fest. Eine nachträgliche Begründung des Abzugsrechts kann daraus nicht abgeleitet werden, sodass die von einem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit seinen nicht besteuerten Umsätzen entrichtete Vorsteuer im Nachhinein nicht abzugsfähig werden kann. Denn das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug hängt allein davon ab, in welcher Eigenschaft der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt des Kaufs handelt.⁹⁹

3.2.3.2.1.2 Investitionsgüter

Bei Investitionsgütern, die sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet werden, hat der Steuerpflichtige nach ständiger Rechtsprechung des EuGH die Wahl, den Gegenstand in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuzuordnen oder ihn in vollem Umfang in seinem Privatvermögen zu belassen, wodurch er dem Mehrwertsteuersystem vollständig entzogen wird, oder ihn nur im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung in sein Unternehmen einzubeziehen.¹⁰⁰

⁹⁹ Vgl. EuGH vom 2.6.2005, Rs. C-378/02 (*Waterschap Zeeuws Vlaanderen*), Slg. 2005, Rn. 38. Eine Vorsteuerkorrektur im Wege der nachträglichen Einlage lehnt der EuGH ebenfalls ab, vgl. EuGH vom 11.7.1991, Rs. C-97/90 (*Lennartz*), Slg. 1991.

¹⁰⁰ Das erste Urteil in diesem Sinne erging in der Rechtssache *Armbrecht* (EuGH vom 4.10.1995, Rs. C-291/92 (*Armbrecht*), Slg. 1995), gefolgt von EuGH vom 8.3.2001, Rs. C-415/98 (*Bakcsi*), Slg. 2001, EuGH vom 8.5.2003, Rs. C-269/00 (*Seeling*), Slg. 2003, EuGH vom 21.4.2005, Rs. C-25/03 (*HE*), Slg. 2005, EuGH vom 14.7.2005, Rs. C-434/03 (*Charles und Charles-Tijmens*), EuGH vom 14.9.2006, Rs. C-72/05 (*Wollny*) sowie zuletzt EuGH vom 23.4.2009, Rs. C-460/07 (*Sandra Puffer*), Slg. 2009 und EuGH vom 16.2.2012, Rs. C-118/11 (*Eon Aset Menidjmont*), Slg. 2012. Ob das Zuordnungswahlrecht auch für andere gemischt genutzte Gegenstände besteht, hat der EuGH

3.2. Allgemeine Vorgaben

Damit der Steuerpflichtige durch Ausübung seines Zuordnungswahlrechts den vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen kann, muss er den Gegenstand zumindest teilweise für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten erworben haben.¹⁰¹

Entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, ein gemischt genutztes Investitionsgut als Gegenstand des Unternehmens zu behandeln, ist die beim Erwerb dieses Gegenstands geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar. Unter diesen Umständen ist die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder für unternehmensfremde Zwecke nach Art. 26 Abs. 1 der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen.¹⁰² Wird das Investitionsgut zu einem späteren Zeitpunkt innerhalb des Berichtszeitraums aus dem Unternehmensvermögen entnommen, unterliegt entweder die Entnahme der Umsatzsteuer oder der Vorsteuerabzug wird nachträglich korrigiert.¹⁰³

Soweit Investitionsgüter nicht dem Unternehmensvermögen zugeordnet sind, kann der Vorsteuerabzug indes versagt werden.¹⁰⁴ Bei nur anteiliger Zuordnung des gemischt genutzten Gegenstandes bemisst sich der Vorsteuerabzug nach dem Umfang der unternehmerischen Zuordnung. Eine spätere Entnahme oder Veräußerung unterliegt ebenfalls nur anteilig der Mehrwertsteuer. Ordnet ein Steuerpflichtiger ein Investitionsgut in vollem Umfang seinem Privatvermögen zu, obwohl er es auch für unternehmerische Zwecke

hingegen nicht entschieden, vgl. EuGH vom 12.2.2009, Rs. C-515/07 (*VNLTO*), Slg. 2009.

¹⁰¹ Vgl. EuGH vom 8.3.2001, Rs. C-415/98 (*Bakcsi*), Slg. 2001, Rn. 29.

¹⁰² Eine pauschale Bestimmung der steuerpflichtigen Verwendung für unternehmensfremde Zwecke ist nur dann zulässig, wenn sie dem tatsächlichen Umfang dieser Verwendung angemessen Rechnung trägt, vgl. EuGH vom 16.2.2012, Rs. C-594/10 (*Van Laarhoven*), Slg. 2012.

¹⁰³ Art. 187 sieht einen Berichtszeitraum von 5 Jahren vor, der bei Grundstücken auf bis zu 20 Jahre verlängert werden kann. Durch Art. 188 Abs. 1 wird das Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Unternehmen durch Veräußerung oder Entnahme als wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen für den restlichen Berichtszeitraum fingiert. Diese wirtschaftliche Tätigkeit gilt als in vollem Umfang steuerpflichtig (steuerfrei), wenn die Lieferung des Investitionsgutes steuerpflichtig (steuerfrei) ist. Damit wird die jährliche Berichtigung durch eine einzige, auf die vermutete Nutzung des fraglichen Investitionsgutes während der Restlaufzeit gestützte Berichtigung ersetzt, vgl. EuGH vom 15.12.2005, Rs. C-63/04 (*Centralan Property*), Slg. 2005, Rn. 56. Da die Entnahme eines Wirtschaftsguts einer steuerpflichtigen Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt ist, kann eine Korrektur des Vorsteuerabzugs im Allgemeinen unterbleiben. Unterliegt die Entnahme jedoch nicht der Besteuerung, weil auch die Lieferung eines solchen Gegenstands steuerfrei wäre, wie dies bei Grundstücksumsätzen in der Regel der Fall ist, so wird der Vorsteuerabzug zeitanteilig berichtigt.

¹⁰⁴ Vgl. EuGH vom 16.2.2012, Rs. C-118/11 (*Eon Aset Menidjmont*), Slg. 2012, Rn. 74.

nutzt, ist kein Teil der auf den Erwerb des Gutes lastenden Vorsteuer abziehbar. Da der Gegenstand dadurch vollständig dem Mehrwertsteuersystem entzogen wird, unterliegt die Nutzung dieses Gutes für unternehmerische Zwecke nicht der Mehrwertsteuer.¹⁰⁵

Das Wahlrecht auf Unternehmenszuordnung mit vollem Vorsteuerabzugsrecht und nachträglicher Verwendungsbesteuerung besteht nach der Rechtsprechung des EuGH jedoch nicht in Bezug auf die nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten im Rahmen des Unternehmens eines Steuerpflichtigen. Denn diese sind nicht als „unternehmensfremde Zwecke“ i. S. v. Art. 26 anzusehen, sodass die Verwendung für solche Tätigkeiten folglich nicht besteuert werden kann.¹⁰⁶ Damit kommt nur eine anteilige Unternehmenszuordnung (und somit nur ein anteiliger Vorsteuerabzug) in Höhe des für wirtschaftliche Tätigkeiten verwendeten Anteils in Betracht, wohingegen ein Gegenstand selbst bei sehr geringer Nutzung für wirtschaftliche Tätigkeiten vollständig dem Unternehmen zugeordnet werden kann.¹⁰⁷

Der mit Wirkung vom 15.1.2010 eingefügte Art. 168a¹⁰⁸ beseitigt diese Ungleichbehandlung zumindest für Grundstücke, indem der Vorsteuerabzug auf den unternehmerisch genutzten Teil beschränkt wird.¹⁰⁹ Art. 168a Abs. 2 ermächtigt die Mitgliedstaaten, diese Regelung auch auf andere Gegenstände auszuweiten. Die Neuregelung kann

¹⁰⁵ Vgl. EuGH vom 8.3.2001, Rs. C-415/98 (*Bakcsi*), Slg. 2001, Rn. 27, 31.

¹⁰⁶ Mit Art. 26 soll nach Ansicht des EuGH keine allgemeine Regel eingeführt werden, wonach Tätigkeiten, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, als Tätigkeiten betrachtet werden können, die für „unternehmensfremde“ Zwecke ausgeführt werden, vgl. EuGH vom 12.2.2009, Rs. C-515/07 (*VNLTO*), Slg. 2009. Ausführlich dazu Lohse (2009), S. 486-487. Vgl. Klenk (2012), S. 664-667, zur EuGH-Rechtsprechung und der von BFH und deutscher Finanzverwaltung vertretenen Sphärentheorie.

¹⁰⁷ Kritisch zur hieraus resultierenden Ungleichbehandlung zwischen natürlichen Personen und Erwerbsgesellschaften, *Wagner* in Sölch/Ringleb (2012), § 15, Rn. 239-245. Eine Ungleichbehandlung liegt auch vor in Bezug auf unternehmerisch genutzte Gegenstände, die vollständig dem Privatvermögen zugeordnet sind oder die aus dem Privatvermögen ins Unternehmensvermögen überführt werden, da in diesen Fällen trotz unternehmerischer Nutzung ein (nachträglicher) Vorsteuerabzug nicht möglich ist (S. o. (FN 99)).

¹⁰⁸ Eingefügt durch Richtlinie des Rates vom 22.12.2009 zur Änderung verschiedener Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (2009/162/EU).

¹⁰⁹ Demgegenüber sah der ursprüngliche Entwurf vor, dass ein Grundstück, soweit es nicht für Zwecke des Unternehmens genutzt wird, nicht dem Unternehmen zugeordnet werden dürfe. Die spätere unternehmerische Nutzung sollte im Wege einer nachträglichen Einlage korrigiert werden. Aufgrund des Urteils in der Rechtssache Lennartz (s. o. (FN 99)) wurde darauf jedoch verzichtet, vgl. von Streit/Zugmaier (2010), S. 524.

3.2. Allgemeine Vorgaben

als fiskalische Korrektur der EuGH-Rechtsprechung verstanden werden, die zu enormen Vorsteuerabzugsvorteilen im Zusammenhang mit (auch) privat genutzten Grundstücken geführt hatte.¹¹⁰ Zwar wird die zu viel erstattete Vorsteuer nominell über die (fiktive) Nutzungsdauer wieder zurückbezahlt, doch resultiert hieraus für den Steuerpflichtigen ein Zinsvorteil,¹¹¹ der umso größer ist, je länger die zugrunde gelegte Nutzungsdauer ist.¹¹²

3.2.3.2.2 Voraussetzungen

Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn für die Finanzbehörden der Anspruch auf Zahlung der abziehbaren Steuer entsteht (Art. 167), also in der Regel bei Leistungsbezug. Sofern bei einem Steuerpflichtigen der Steueranspruch nach Art. 66 lit. b erst bei Vereinnahmung des Preises entsteht, können die Mitgliedstaaten abweichend davon vorsehen, dass dieser Steuerpflichtige sein Vorsteuerabzugsrecht erst mit Bezahlung der von ihm in Anspruch genommenen Vorleistungen ausüben darf (Art. 167a), auch wenn für die Finanzbehörden der Zahlungsanspruch gegenüber dem Leistenden bereits bei Ausführung des Umsatzes entsteht. Umgekehrt entsteht bei Leistungserbringung durch einen nach Art. 66 lit. b versteuernden Steuerpflichtigen für die Finanzbehörden der Anspruch auf Zahlung der abziehbaren Steuer erst bei Vereinnahmung des Preises. Dem Wortlaut in Art. 167 folgend, kann der Leistungsempfänger sein Vorsteuerabzugsrecht erst bei Entrichtung des Preises der bezogenen Vorleistungen ausüben. Daher müssen nach Art. 66 lit. b versteuernde Steuerpflichtige ab 2013 ihre Rechnungen um die Angabe „Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Kassenbuchführung)“ ergänzen.¹¹³

¹¹⁰ Vgl. Dziadkowski (2010), S. 766.

¹¹¹ Dziadkowski (2010), nennt es einen „*systemwidrigen überhöhten Vorsteuerabzug*“ (S. 766); von Streit/Zugmaier (2010), sprechen von einem „*Staatsdarlehen*“ (S. 524).

¹¹² Vgl. Hiller (2005), S. 811. Die Verkürzung der für die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe im deutschen UStG unterstellten Nutzungsdauer von 50 auf 10 Jahre konnte den Zinseffekt daher allenfalls abschwächen. Trotz der kürzeren Verteilung der Anschaffungskosten ergibt sich bei einem Zinssatz von 5 % aus dem Seeling-Modell ein Barwertvorteil, der in etwa einem Viertel der auf die Privatnutzung entfallenden Vorsteuer entspricht, vgl. Hiller (2005), S. 810-811. Dies gilt unabhängig vom Umfang der privaten Nutzung. Der Barwertvorteil kann jedoch durch einen im Zeitablauf steigenden Umsatzsteuersatz verringert oder gar ins Gegenteil gekehrt werden.

¹¹³ Art. 226 Nr. 7a, eingefügt durch Richtlinie des Rates vom 13.7.2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Rechnungsstellungsvorschriften (2010/45/EU).

Der Vorsteuerabzug kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort nach seiner Entstehung ausgeübt werden.¹¹⁴ Allerdings ist das Vorsteuerabzugsrecht von einer gültigen Rechnung abhängig (Art. 178 lit. a), sodass es faktisch erst bei Rechnungsstellung ausübbar wird. Geht die Rechnung nach Ablauf des Steuerzeitraums ein, in dem die Leistung ausgeführt wurde, fallen Rechtsentstehung und Rechtsausübung in unterschiedliche Steuerzeiträume. Einen rückwirkenden Vorsteuerabzug für den Steuerzeitraum, in dem das Recht darauf entstanden ist, lehnt der EuGH jedoch ab, da die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts an den Besitz der Originalrechnung geknüpft ist.¹¹⁵ Dem liegt die Annahme zugrunde, dass die Steuerpflichtigen grundsätzlich keine Zahlungen vornehmen, bevor sie eine Rechnung erhalten haben, sodass nicht von der Belastung eines Umsatzes mit Mehrwertsteuer ausgegangen werden kann.¹¹⁶ Zudem würde eine rückwirkende Ausübung zu kaum lösbaren praktischen Problemen führen.¹¹⁷

Als Rechnung gelten alle auf Papier oder elektronisch vorliegenden Dokumente oder Mitteilungen sowie jedes Dokument, welches die ursprüngliche Rechnung ändert und spezifisch und eindeutig auf diese bezogen ist (Art. 218, 219). Die Rechnung braucht nicht unterschrieben zu sein (Art. 229), muss jedoch mindestens die in Art. 226 genannten Angaben enthalten.¹¹⁸ Hierzu zählen neben dem Datum und einer fortlaufenden Nummer u. a. der vollständige Name und die vollständige Anschrift sowohl des Leistenden als auch des Leistungsempfängers, die MwSt-Nummer des Leistenden,¹¹⁹ der anzuwendende Mehrwertsteuersatz sowie der zu entrichtende Mehrwertsteuerbetrag,

¹¹⁴ Vgl. EuGH vom 15.12.2005, Rs. C-63/04 (*Centralan Property*), Slg. 2005, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung.

¹¹⁵ Vgl. EuGH vom 29.4.04, Rs. C-152/02 (*Terra Baubedarf-Handel GmbH*), Slg. 2004.

¹¹⁶ Vgl. EuGH vom 29.4.04, Rs. C-152/02 (*Terra Baubedarf-Handel GmbH*), Slg. 2004, Rn. 35.

¹¹⁷ Vgl. *Heidner* in Bunjes/Geist (2012), § 15, Rn. 183.

¹¹⁸ Unter den Voraussetzungen der Art. 220a, 221 Abs. 1, 2 (i.V.m. Art. 226b) und des Art. 226a können vereinfachte Rechnungen erstellt werden, die weniger Angaben enthalten.

¹¹⁹ Das deutsche Steuerrecht weicht insoweit von der Richtlinie ab, als nach § 14 Abs. 4 Nr. 2 UStG wahlweise die nationale Steuernummer oder die MwSt-Nummer anzugeben ist. Da gem. Art. 239 die nationale Steuernummer (Steuerregisternummer) ersatzweise nur dann anzugeben ist, wenn keine MwSt-Nummer erteilt wurde, scheint das von § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG eingeräumte Wahlrecht nicht europarechtskonform, vgl. *Stadie* in Rau/Dürnwächter (2011), § 14, Rn. 333.

3.2. Allgemeine Vorgaben

es sei denn, eine solche Angabe ist aufgrund einer Sonderregelung ausgeschlossen.¹²⁰ Die Mitgliedstaaten sind nicht berechtigt, zusätzlich zu den in Art. 226 genannten Rechnungsangaben weitere Inhalte vorzuschreiben.¹²¹ Bei fehlenden oder fehlerhaften Rechnungsangaben¹²² kann das Recht auf Vorsteuerabzug ebenso versagt werden wie bei betrügerischer oder missbräuchlicher Geltendmachung.¹²³

Art. 220 verpflichtet den Leistungserbringer, eine Rechnung auszustellen bzw. sicherzustellen, dass diese vom Leistungsempfänger oder in seinem Namen und für seine Rechnung von einem Dritten ausgestellt wird. Jeder Steuerpflichtige hat alle von ihm ausgestellten und erhaltenen Rechnungen über einen von den Mitgliedstaaten festgelegten Zeitraum aufzubewahren (Art. 244, 247) und auf Verlangen den zuständigen Behörden unverzüglich zur Verfügung zu stellen (Art. 245). Die Mitgliedstaaten können verlangen, dass Rechnungen im Inland aufzubewahren sind, soweit ein vollständiger Online-Zugriff auf die betreffenden Daten nicht gewährleistet ist. Gleichwohl ist es für den Vorsteuerabzug nicht notwendig, die Rechnungen mit Abgabe der Steuererklärung einzureichen. Zudem ist es weder erforderlich, dass die Rechnung beglichen wurde, noch dass der Leistende die Umsatzsteuer angemeldet und abgeführt hat.¹²⁴

3.2.3.3 Differenzbesteuerung

Eine Ausnahme von der Nettobesteuerung durch Vorsteuerabzug stellt die Option zur Differenzbesteuerung nach Art. 312 bis 325 dar, bei der stattdessen der Vorumsatzabzug zur Anwendung gelangt. Diese Option gilt gem. Art. 314 nur für die Lieferungen von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer, wenn ihm diese Gegenstände innerhalb

¹²⁰ Wird die Steuer von einem Steuervertreter geschuldet, sind zusätzlich die MwSt-Nummer, der vollständige Name und die Anschrift des Steuerververtreters anzugeben.

¹²¹ Vgl. EuGH vom 15.07.2010, Rs. C-368/09 (*Pannon Gép Centrum*), Slg. 2010, Rn. 41.

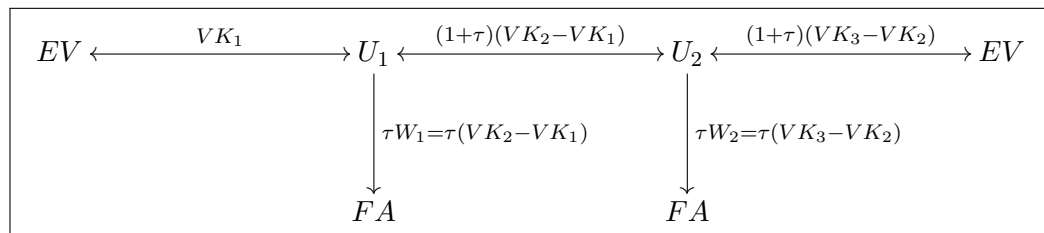
¹²² Allerdings verstößt es nicht gegen die Richtlinie, fehlerhafte Rechnungen zu berichtigen, vgl. EuGH vom 15.07.2010, Rs. C-368/09 (*Pannon Gép Centrum*), Slg. 2010, Rn. 43.

¹²³ Da die Verweigerung des Vorsteuerabzugsrecht eine Ausnahme vom Grundprinzip darstellt, obliegt die Beweislast jedoch den Steuerbehörden, vgl. EuGH vom 21.6.2012, verb. Rs. C-80/11 und C-142/11 (*Mahageben Kft und Peter David*), Slg. 2012, Rn. 41, 42 und 49.

¹²⁴ Vgl. EuGH vom 21.6.2012, verb. Rs. C-80/11 und C-142/11 (*Mahageben Kft und Peter David*), Slg. 2012.

der Gemeinschaft von einer Person geliefert werden, die hierfür keinen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen konnte (EV). Dies sind beispielsweise Endverbraucher, Kleinunternehmen sowie andere, die Differenzbesteuerung anwendende Wiederverkäufer. Nicht anwendbar ist die Differenzbesteuerung hingegen für Gegenstände, die steuerfrei von einem anderen Steuerpflichtigen erworben wurden, dem nach nationalem Recht nur ein teilweiser Vorsteuerabzug zustand.¹²⁵

Zweck der Regelung ist die Vermeidung einer Doppelbesteuerung, die daraus resultiert, dass der steuerpflichtige Wiederverkäufer für die erworbenen umsatzsteuerbelasteten Gegenstände keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann. Denn die Lieferung durch nichtsteuerpflichtige Personen oder durch Kleinunternehmen unterliegt nicht der Umsatzsteuer; gleichzeitig haben diese kein Recht auf Vorsteuerabzug. Abbildung 3.1 stellt die Funktionsweise der Differenzbesteuerung schematisch dar.



Eigene Darstellung; beidseitige Pfeile symbolisieren Leistung und Entgeltzahlung

Abbildung 3.1: Differenzbesteuerung

Bemessungsgrundlage bei der Differenzbesteuerung ist laut Art. 315 die vom Wiederverkäufer erzielte Differenz zwischen Verkaufspreis (VK_i) und dem Einkaufspreis des Gegenstands (Handelsspanne), abzüglich des Betrags der auf diese Spanne erhobenen Mehrwertsteuer. Folglich unterliegt auch bei der Differenzbesteuerung nur die auf dieser Stufe erzielte Wertschöpfung ($W_i = (VK_i - VK_{i-1})$) der Besteuerung. Der steuerpflichtige Wiederverkäufer (U_i) darf jedoch die Umsatzsteuer in seinen Rechnungen nicht gesondert ausweisen. Ein Vorsteuerabzug durch den Erwerber der differenzbesteuerten Gegenstände ist nicht möglich (Art. 325, 323).

¹²⁵ Vgl. EuGH vom 19.7.2012, Rs. C-160/11 (*Bawaria Motors*), Slg. 2012. Die Steuerfreiheit nach nationalem Recht ist auf den nichtabzugsfähigen Teil der Vorsteuer beschränkt, vgl. Rn. 23.

3.2.3.4 Deklaration und Entrichtung

Für jeden Steuerzeitraum hat der Steuerpflichtige innerhalb von maximal zwei Monaten¹²⁶ nach Ende des Steuerzeitraums eine Mehrwertsteuererklärung abzugeben, die alle für die Festsetzung der geschuldeten Steuer und der vorzunehmenden Vorsteuerabzüge erforderlichen Angaben enthält, wobei die Mitgliedstaaten die elektronische Abgabe dieser Erklärung erlauben oder vorschreiben können. Der Steuerzeitraum kann von den Mitgliedstaaten auf einen bis zwölf Monate festgelegt werden (Art. 250, 252).

Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen selbst global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für diesen Steuerzeitraum schuldet, die Vorsteuern absetzt, für die während des gleichen Steuerzeitraums das Abzugsrecht entstanden ist und ausgeübt werden kann (Art. 206, 179). Der sich nach Abzug der Vorsteuer ergebende Betrag ist bei Abgabe der Mehrwertsteuererklärung zu entrichten. Die Mitgliedstaaten können jedoch einen anderen Termin festsetzen oder Vorauszahlungen erheben (Art. 206). Übersteigt der Vorsteuerbetrag die geschuldete Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Steuerzeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten erstatten. Geringfügige Überschüsse können weder vorgetragen noch erstattet werden (Art. 183).

Wie aus Tabelle 3.1 ersichtlich, tendieren die meisten der betrachteten Mitgliedstaaten dazu, Vorsteuerüberhänge auf folgende Steuerzeiträume vorzutragen bzw. eine sofortige Erstattung allenfalls auf Antrag und gegebenenfalls erst nach vorheriger Prüfung vorzunehmen. Dies kann in den betreffenden Mitgliedstaaten dazu führen, dass nationale Lieferungen über einen anderen Mitgliedstaat „umgeleitet“ und so in innergemeinschaftliche Erwerbe umqualifiziert werden, um das Vorsteuerguthaben sofort nutzen zu können. Denn beim innergemeinschaftlichen Erwerb fallen wie beim Reverse-Charge-Verfahren Umsatzsteuerlast und Vorsteuerabzugsrecht zusammen und können auf Ebene des Erwerbers saldiert werden.¹²⁷ Insofern wäre eine EU-weit ein-

¹²⁶ Die Frist zur Abgabe der Mehrwertsteuererklärung wird von den Mitgliedstaaten festgelegt, darf aber zwei Monate nicht überschreiten, Art. 252 Abs. 1.

¹²⁷ Vgl. dazu Abschnitt 3.3.1.3.

heitliche Regelung wünschenswert.

Tabelle 3.1: Vorsteuerverrechnungsmodalitäten innerhalb der EU

Land	Vorsteuerverrechnung
AT	Vortrag (Verrechnung mit USt o. a. Steuern) auf Antrag Erstattung
BE	Vortrag auf Antrag Erstattung (jährlich oder quartalsweise)
BG	Vortrag
CZ	Erstattung (i.d.R. Prüfung bei sehr hohen VSt-Überhängen)
DE	Erstattung
EE	Vortrag auf Antrag Erstattung (u. U. nach vorheriger Prüfung)
ES	Vortrag, Erstattung mit letzter Voranmeldung des Jahres (unter best. Vorauss. auch monatliche Erstattung)
FR	Vortrag auf Antrag Erstattung (jährlich oder quartalsweise)
HU	Vortrag auf Antrag Erstattung
IE	Erstattung
IT	unterjährig Vortrag Erstattung i.R.d. Jahreserklärung
LT	Vortrag, auf Antrag Erstattung (i.d.R. Prüfung bei sehr hohen VSt-Überhängen)
LV	Vortrag (Verrechnung mit USt o. a. Steuern) auf Antrag Erstattung
NL	Vortrag (Erstattung nur auf Antrag)
PL	Vortrag
PT	Erstattung
SE	Erstattung
SI	Wahl zwischen Erstattung und Vortrag
SK	Erstattung
UK	Erstattung

Eigene Darstellung; Quelle: VDMA (2011); Ruffles et al. (2003) sowie die von der Europäischen Kommission veröffentlichten Informationen (siehe FN 78). Die Abkürzungen der Mitgliedstaaten finden sich in Tabelle A.1 im Anhang.

Vor dem Hintergrund der von der Richtlinie geforderten Neutralität ist die Versagung der sofortigen Erstattung von Vorsteuerüberhängen durchaus kritisch zu sehen, da hieraus zumindest negative Liquiditätseffekte resultieren. Entsteht für mehrere aufeinanderfolgende Steuerzeiträume keine (ausreichende) Umsatzsteuerzahllast, führt der Vortrag eines Vorsteuerüberhangs faktisch zu einer Versagung des Vorsteuerabzugs-

3.3. Besteuerung grenzüberschreitender Umsätze

rechts. Daher muss ein Überschuss spätestens im übernächsten Steuerzeitraum nach seiner Entstehung erstattet werden.¹²⁸

3.3 Besteuerung grenzüberschreitender Umsätze

3.3.1 Besteuerung grenzüberschreitender Lieferungen

3.3.1.1 Problem der Doppelbesteuerung

Um Doppelbesteuerungen grenzüberschreitender Lieferungen zu vermeiden, bedarf es Regelungen, die das Besteuerungsrecht einem der beteiligten Staaten zuweisen. Die MwStSystRL verpflichtet die Mitgliedstaaten, im Verhältnis zu Drittstaaten das international verbreitete und GATT-anerkannte¹²⁹ Bestimmungslandprinzip umzusetzen. Bei grenzüberschreitenden Transaktionen innerhalb der EU scheitert ein für das Bestimmungslandprinzip erforderlicher Grenzausgleich an den fehlenden Grenzkontrollen. Zudem verlangt der Binnenmarktgedanke konsequenterweise eine Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip.¹³⁰

Da sich die Mitgliedstaaten bei Wegfall der Grenzkontrollen jedoch nicht auf einen Mechanismus einigen konnten, der eine Besteuerung im Ursprungsmitgliedstaat erlaubt hätte, ohne gleichzeitig den Grundsatz zu verletzen, dass die Steuereinnahmen dem Mitgliedstaat des Endverbrauchs zustehen, hat der Gemeinschaftsgesetzgeber mit der Binnenmarkt-Richtlinie¹³¹ eine Übergangsregelung geschaffen.¹³² Hierdurch wurden Ausfuhrlieferungen von einem Mitgliedstaat in einen anderen durch den Steuertatbestand der innergemeinschaftlichen Lieferung ersetzt. Analog wurde anstelle der Einfuhrlieferungen der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs eingeführt. Die

¹²⁸ Vgl. z. B. EuGH vom 25.10.2001, Rs. C-78/00 (*Kommission/Italien*), Slg. 2001, Rn. 33 und 34.

¹²⁹ Art. III Abs. 2, Art. XVI GATT sowie „Anmerkungen und ergänzende Bestimmungen“ zu Art. III (Anlage 1 GATT). Diese Regelungen legen jedoch nur Höchstgrenzen fest, sodass z. B. eine Beschränkung der Steuererstattung für Exporte zulässig wäre, vgl. Ruppe (1983), S. 25 f.

¹³⁰ Vgl. Erw. 7 Richtlinie des Rates vom 16.12.1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (91/680/EWG). Vgl. auch Scheffler (2002), S. 447 und *Stadie* in Rau/Dürrwächter (2011), Vorbemerkung, Rn. 737.

¹³¹ Siehe FN 130.

¹³² Vgl. Erw. 7 bis 10 der Binnenmarkt-Richtlinie (siehe FN 130).

Änderungen sind jedoch nicht nur rein begrifflicher Natur, sondern betreffen sowohl die umsatzsteuerliche Behandlung innergemeinschaftlicher Umsätze als auch die Steuererhebung.

Das derzeitige System ist noch immer von dem als „Übergangslösung“ eingeführten Nebeneinander von Ursprungsland- und Bestimmungslandprinzip geprägt. Entscheidend ist vorrangig der umsatzsteuerliche Status der beteiligten Parteien. Grundsätzlich soll das Bestimmungslandprinzip nur bei zwischenunternehmerischen Umsätzen Anwendung finden, während es für nichtsteuerpflichtige Leistungsempfänger im Allgemeinen bei einer Besteuerung im Ursprungsland bleibt. Als Ersatz für die fehlenden Grenzkontrollen sollen erhöhte Melde- und Kontrollpflichten seitens der Unternehmen dienen.

Neben der Vermeidung von Doppelbesteuerungen sind bei grenzüberschreitenden Umsätzen auch administrative Aspekte zu beachten. Wird ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Unternehmer in einem anderen Staat umsatzsteuerpflichtig, richtet sich die Besteuerung dieser Umsätze nach den Rechtsvorschriften dieses Landes. Im Allgemeinen löst dies die Pflicht zur umsatzsteuerlichen Registrierung in diesem Staat aus, gegebenenfalls ist zudem die Bestellung eines Fiskalvertreters erforderlich.

3.3.1.2 Lieferungen mit Drittstaatenbezug

Die Grundregel in Art. 32 UAbs. 1 bestimmt als Ort der Lieferung den Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet, unabhängig davon, durch wen der Versand oder die Beförderung erfolgt.¹³³ Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer oder für dessen Rechnung (Beförderungs- oder Versendungsfall) oder durch den Erwerber oder für dessen Rechnung (Abholfall) aus dem Gemeinschaftsgebiet heraus in einen Drittstaat versandt oder befördert werden, gelten also als in dem Mitgliedstaat ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Sie werden dort gem. Art. 146 lit. a von der Steu-

¹³³ Auf die Darstellung der Sonderregelungen zum Ort der Lieferung von Gegenständen an Bord eines Schiffes, eines Flugzeugs oder in einer Eisenbahn sowie der Lieferung über die Verteilungsnetze kann für Zwecke dieser Arbeit verzichtet werden.

3.3. Besteuerung grenzüberschreitender Umsätze

er befreit. Die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen gilt unabhängig vom Steuerstatus des Erwerbers. Gleichzeitig ist dem leistenden Unternehmer der volle Vorsteuerabzug zu gewähren (Art. 169 lit. b). Dadurch werden die exportierten Güter an der Grenze von der gesamten bis dahin angefallenen Umsatzsteuer entlastet. Aus Sicht des importierenden Drittstaates stellt dieser Vorgang regelmäßig eine steuerbare Einfuhr dar und unterliegt damit nach den dortigen Rechtsvorschriften der Umsatzbesteuerung.¹³⁴

Demgegenüber gelten Lieferungen in das Gemeinschaftsgebiet hinein als im Drittstaat ausgeführt und werden nach den dortigen Rechtsvorschriften von der Steuer befreit.¹³⁵ Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht begründet dieser Vorgang den steuerlichen Tatbestand der Einfuhr (Art. 30). Der Ort der Einfuhr eines Gegenstandes liegt grundsätzlich in dem Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet er sich im Zeitpunkt des Verbringens befindet (Art. 60). Abweichend davon ist das Verbringen eines Gegenstands in einen Mitgliedstaat umsatzsteuerlich unbeachtlich, wenn dieser dort einem Versandverfahren, einer Zolllagerregelung oder einem anderen in Art. 61 Abs. 1 aufgeführten Zollverfahren zum vorübergehenden Verbleib von Waren im Zollgebiet unterliegt. In diesem Fall erfolgt die Einfuhr nicht an der Eingangszollstelle, sondern örtlich verlagert erst in dem Mitgliedstaat, in dem die zoll- und steuerrechtliche Abfertigung stattfindet (Art. 61). Hierdurch wird erreicht, dass bei einer Beförderung der eingeführten Ware durch mehrere Mitgliedstaaten die Erhebungskompetenz für die Umsatzsteuer dem Mitgliedstaat zugewiesen wird, in dem die Ware in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr (im Sinne des Art. 29 AEUV) überführt wird.¹³⁶

Lieferungen in das Gemeinschaftsgebiet stellen für den Erwerber folglich eine steuerbare Einfuhr dar, die am Ort der Einfuhr der Einfuhrumsatzsteuer unterliegt.¹³⁷ Dies gilt unabhängig vom Steuerstatus des Erwerbers, indes ist der Erwerber nur insoweit zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer berechtigt, als die Gegenstände für die Zwecke sei-

¹³⁴ Gleichwohl ist die Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung nicht abhängig von der Besteuerung im Importstaat.

¹³⁵ Dem liegt die Annahme zugrunde, dass es sich bei diesem Staat um ein Mitglied des GATT handelt.

¹³⁶ Vgl. Rau/Dürrwächter (2011), Art. 61, Rn. 3; Jatzek in Sölch/Ringleb (2012), § 21, Rn. 5.

¹³⁷ Die Lieferung erfolgt in diesem Fall „unverzollt und unversteuert“.

ner besteuerten Umsätze verwendet werden (Art. 168 lit. e). Erfolgt die Einfuhr durch Nicht-Unternehmer, für unternehmensfremde Zwecke oder für steuerbefreite Umsätze, besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug und die Ware bleibt ebenso wie inländische Ware mit dem Umsatzsteuersatz des Einfuhrmitgliedstaates belastet. Allerdings ist die Einfuhr nur dann steuerpflichtig, wenn auch die Lieferung der eingeführten Gegenstände im Inland steuerpflichtig wäre (Art. 143 lit. a).

Abweichend von der Grundregel verlegt Art. 32 UAbs. 2 den Ort der Lieferung sowie den Ort etwaiger anschließender Lieferungen in den Mitgliedstaat, in den die Gegenstände eingeführt werden, sofern der Lieferer als Steuerschuldner bestimmt wurde, die Lieferung also „verzollt und versteuert“ erfolgt. Da nunmehr der Ort der Lieferung im Gemeinschaftsgebiet liegt, bewirkt der Lieferer im Mitgliedstaat des Erwerbers eine steuerbare Einfuhr, für die er die Einfuhrumsatzsteuer schuldet, sofern nicht die Befreiung des Art. 143 lit. a greift. Die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer kann vom Lieferer als Vorsteuer geltend gemacht werden (Art. 168 lit. e). Er schuldet jedoch die Umsatzsteuer für die sich anschließende Lieferung an den Erwerber, da diese ebenso im Mitgliedstaat des Erwerbers steuerpflichtig ist. Aus Sicht des im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Erwerbers stellt sich dieser Vorgang als rein inländischer Erwerb dar.

Wird der Gegenstand nicht versandt oder befördert, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet (Art. 31). Dies betrifft z. B. Werklieferungen, bei denen i. d. R. keine Beförderung stattfindet. In diesem Fall erfolgt mangels Beförderung keine Einfuhr, jedoch bewirkt der ausländische Unternehmer in dem Mitgliedstaat eine steuerbare Lieferung, in dem sich der Gegenstand bei Lieferung befindet.

3.3.1.3 Innergemeinschaftliche Lieferungen

Bei innergemeinschaftlichen Transaktionen kommt zunächst ebenfalls die Grundregel zum Tragen, wonach der Ort der Lieferung der Ort ist, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet.

3.3. Besteuerung grenzüberschreitender Umsätze

Der Leistende bewirkt demnach am Ort des Beginns der Lieferung eine innergemeinschaftliche Lieferung.¹³⁸ Aus Sicht des Leistungsempfängers stellt dieser Vorgang einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen dar, der als an dem Ort ausgeführt gilt, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung der Versendung oder Beförderung befinden (Art. 40). Ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang wird also in zwei steuerliche Tatbestände - die innergemeinschaftliche Lieferung eines Gegenstands und sein innergemeinschaftlicher Erwerb - aufgliedert, die jeweils unterschiedliche Rechte und Pflichten begründen.¹³⁹

Innergemeinschaftliche Lieferungen, die an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt werden, werden unter Beibehaltung des vollen Vorsteuerabzugs von der Umsatzsteuer befreit (Art. 138 Abs. 1, Art. 169 lit. b). Dies gilt sowohl für Beförderungs- oder Versendungsfälle als auch für den Abholfall. Umgekehrt unterliegt der innergemeinschaftliche Erwerb nur dann der Umsatzbesteuerung, wenn die Lieferung an einen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person erfolgt, und der Verkäufer ein Steuerpflichtiger ist, für den die Mehrwertsteuerbefreiung für Kleinunternehmen nicht gilt (Art. 2 Abs. 1 lit. b Ziffer i). Innergemeinschaftliche Lieferungen an einen nichtsteuerpflichtigen Erwerber sind nicht umsatzsteuerbefreit, einer Erwerbsbesteuerung bedarf es daher nicht. Damit wird das Bestimmungslandprinzip grundsätzlich nur im zwischenunternehmerischen Bereich umgesetzt, während bei Lieferungen an nichtsteuerpflichtige natürliche Personen das Ursprungslandprinzip zur Anwendung gelangt.

In bestimmten Fällen folgt die Besteuerung grenzüberschreitender Lieferungen an Nichtsteuerpflichtige indes nicht dem Ursprungs- sondern dem Bestimmungslandprinzip. Eine Ausnahme betrifft den Erwerb neuer Fahrzeuge¹⁴⁰ und bestimmter verbrauch-

¹³⁸ Die Bestimmung des Lieferortes bei Versendungskäufen soll nach der Rechtsprechung des EuGH auf Grundlage der Bestimmungen des Vertrags erfolgen, wobei die im internationalen Handelsverkehr üblichen Incoterms („international commercial terms“), die eine eindeutige Bestimmung dieses Ortes ermöglichen, zu berücksichtigen sind, vgl. EuGH vom 30.7.2011, Rs. C-87/10 (*Electrosteel Europe SA/Edil Centro SpA*), Slg. 2011.

¹³⁹ Vgl. u. a. EuGH vom 27.9.2007, Rs. C-409/04 (*Teleos u. a.*), Slg. 2007, Rn. 23, 24.

¹⁴⁰ Art. 2 Abs. 2 bestimmt, was jeweils unter „neu“ und „Fahrzeug“ zu verstehen ist.

steuerpflichtiger Waren¹⁴¹ (Art. 2 Abs. 1 lit. b Ziffer ii und iii). Weitere Ausnahmen gelten in Hinblick auf den innergemeinschaftlichen Versandhandel. Für Lieferungen an nichtsteuerpflichtige Personen verlegt die Richtlinie bei Überschreiten gewisser Liefer- oder Erwerbsschwellen den Ort der Lieferung in den Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung.

Der Schwellenwert für Lieferungen in ein und denselben Mitgliedstaat beträgt grundsätzlich 100.000 EUR oder den Gegenwert in Landeswährung; er kann von den Mitgliedstaaten jedoch auch auf 35.000 EUR festgelegt werden, sofern ansonsten schwerwiegende Wettbewerbsverzerrungen zu befürchten sind (Art. 33 i. V. m. Art. 34). Die Bestimmung des Schwellenwertes für innergemeinschaftliche Erwerbe durch ein und dieselbe nichtsteuerpflichtige Person bleibt den Mitgliedstaaten überlassen; die Richtlinie schreibt jedoch einen Mindestwert von 10.000 EUR vor (Art. 3 Abs. 2). Die genannten Ausnahmeregelungen zielen auf eine Reduzierung der mit dem Ursprungslandprinzip verbundenen Wettbewerbsverzerrungen ab. Die in den Mitgliedstaaten bestehende Registrierungspflicht für Fahrzeuge dient hierbei als Ersatz für die fehlenden Grenzkontrollen.¹⁴²

Ist der Leistende ein Steuerpflichtiger, der unter die Mehrwertsteuerbefreiung für Kleinunternehmen fällt, unterliegt der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen unabhängig vom Steuerstatus des Erwerbers nicht der Umsatzbesteuerung (Art. 2 Abs. 1 lit. b Ziffer i). Die Lieferung unterliegt daher ebenso wie eine rein inländische Lieferung durch ein Kleinunternehmen nicht der Besteuerung.

3.3.1.4 Innergemeinschaftliches Verbringen

Reine Innenumsätze eines Steuerpflichtigen, z. B. zwischen Stammhaus und fester Niederlassung, sind grundsätzlich nicht steuerbar. Eine Ausnahme hiervon stellt die innergemeinschaftliche Verbringung eines Gegenstands dar. Eine solche liegt vor, wenn ein

¹⁴¹ Dazu zählen gem. Art. 2 Abs. 3 u. a. alkoholische Getränke sowie Tabakwaren.

¹⁴² Im Hinblick auf verbrauchssteuerpflichtige Waren existieren zumindest in den Grenzgebieten sogenannte mobile Zollkontrollen.

3.3. Besteuerung grenzüberschreitender Umsätze

im Gebiet eines Mitgliedstaats befindlicher beweglicher körperlicher Gegenstand durch den Steuerpflichtigen oder für seine Rechnung für die Zwecke seines Unternehmens nach Orten außerhalb dieses Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert wird. Die nur vorübergehende Verwendung des Gegenstands während eines Zeitraums von höchstens 24 Monaten gilt nicht als Verbringung, sofern für die Einfuhr des gleichen Gegenstands aus einem Drittland im Hinblick auf eine vorübergehende Verwendung die Regelung über die vollständige Befreiung von Einfuhrabgaben bei der vorübergehenden Einfuhr gelten würde (Art. 17 Abs. 2 lit. h).¹⁴³

Die von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Verbringung eines Gegenstands seines Unternehmens *in* einen anderen Mitgliedstaat wird einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt, welche nach Art. 138 Abs. 2 lit. c steuerbefreit ist. Umgekehrt gilt die von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Verbringung eines Gegenstands seines Unternehmens *aus* einem anderen Mitgliedstaat als innergemeinschaftlicher Erwerb, deren Bemessungsgrundlage der Einkaufspreis bzw. Selbstkostenpreis bildet (Art. 17 Abs. 1, Art. 21, Art. 76). Mit der Besteuerung dieser an sich nicht steuerbaren Innenumsätze soll erreicht werden, dass die Gegenstände zu den Bedingungen des Mitgliedstaates besteuert werden, in welchen sie unternehmensintern verbraucht werden. Insbesondere soll verhindert werden, dass unterschiedliche Vorsteuerabzugsmöglichkeiten, vor allem im Bereich unternehmerisch genutzter PKW, durch die Verlagerung von Gegenständen in einen anderen Mitgliedstaat ausgenutzt werden können.¹⁴⁴ Demgegenüber stellt die Besteuerung grenzüberschreitender unternehmensinterner Dienstleistungen einen Verstoß gegen die Richtlinie dar.¹⁴⁵

¹⁴³ Ebenso gelten die anderen in Art. 17 Abs. 2 abschließend aufgeführten Sachverhalte nicht als Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat.

¹⁴⁴ Vgl. Rokos (1992), S. 101. Die Unterschiede resultieren aus Art. 176, wonach die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten können, die am 1.1.1979 bzw. am Tag des EU-Beitritts in ihren nationalen Rechtsvorschriften vorgesehen waren.

¹⁴⁵ Vgl. EuGH vom 23.3.2006, Rs. C-210/04 (*FCE Bank*), Slg. 2006, Rn. 52.

3.3.1.5 Reihengeschäfte

Eine Besonderheit bei grenzüberschreitenden Lieferungen stellen Reihengeschäfte dar. Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn mindestens drei Personen über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und diese Geschäfte dadurch erfüllt werden, dass der Gegenstand unmittelbar¹⁴⁶ vom ersten zur Lieferung verpflichteten Unternehmer zum letzten Abnehmer in der Reihe gelangt.¹⁴⁷ Während bei einem Umsatzgeschäft zwischen zwei Unternehmern nur eine Lieferung und eine Warenbewegung (Beförderungs- oder Versandungslieferung) vom Lieferer an den Abnehmer erfolgt, werden bei einem Reihengeschäft mehrere Lieferungen gleichen Inhalts „in einer Reihe“, aber nur eine Warenbewegung ausgeführt. Daher gilt es zunächst zu klären, welche der Lieferungen in der Reihe die „bewegte“ ist, und welche Lieferungen lediglich „ruhend“ erfolgen, um anschließend für jede Lieferung den Ort der Lieferung bestimmen zu können.¹⁴⁸

Im Gegensatz zu rein inländischen Reihengeschäften, bei denen alle Lieferungen steuerpflichtig sind, entscheidet bei grenzüberschreitenden Reihengeschäften die Zuordnung der Warenbewegung zu einer Lieferung über die für Ausfuhren bzw. innergemeinschaftliche Lieferungen zu gewährende Steuerbefreiung, während die Ortsbestimmung der ruhenden Lieferungen für die Steuerpflicht in den beteiligten Mitgliedstaaten von Bedeutung ist. Die MwStSystRL enthält zwar allgemeine Ortsbestimmungen zu Lieferungen von Gegenständen mit und ohne Beförderung, doch fehlt es an der für Reihengeschäfte erforderlichen Abgrenzung zwischen bewegter und ruhender Lieferung. Daher ist es nicht verwunderlich, dass die Zuordnung der Warenbewegung in den Mitgliedstaaten teilweise sehr unterschiedlich erfolgen.¹⁴⁹ Die damit einhergehende Rechtsunsicherheit konnte der EuGH bislang nur teilweise beseitigen.¹⁵⁰

¹⁴⁶ Das bedeutet, dass keine Transportunterbrechung, Lagerung, Be- oder Verarbeitung erfolgen darf.

¹⁴⁷ Vgl. *Leonard* in Bunjes/Geist (2012), § 3, Rn. 200, 201.

¹⁴⁸ Der Ort einer unbewegten Lieferung ist gem. Art. 31 der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet. Folglich ist die Ortsbestimmung der ruhenden Lieferungen mit dem Beginn bzw. dem Ende der Beförderung oder Versendung verknüpft und kann daher erst vorgenommen werden, wenn die Warenbewegung einer der Lieferungen zugeordnet worden ist.

¹⁴⁹ Vgl. Mühlenkamp/Masuch (2009), S. 271.

¹⁵⁰ Hierin kann eine Diskriminierung der Handelsteilnehmer innerhalb der EU im Vergleich zu Drittländern gesehen werden, vgl. Lang-Horgan (2012), S. 632.

3.3. Besteuerung grenzüberschreitender Umsätze

Das Urteil in der Rechtssache EMAG¹⁵¹ bestätigt eine in den meisten Mitgliedstaaten ohnehin vorherrschende Rechtsauffassung und -praxis,¹⁵² wonach in innergemeinschaftlichen Reihengeschäften die Beförderung oder Versendung nur einer einzigen Lieferung zuzuordnen ist und nur diese als innergemeinschaftliche Lieferung steuerbefreit sein kann. Ruhende Lieferungen können demnach nicht steuerbefreit sein. Zudem stellt der EuGH klar, dass zwei aufeinanderfolgende Lieferungen, auch wenn sie nur zu einer einzigen Bewegung von Gegenständen führen, als eine nach der anderen erfolgt anzusehen sind.¹⁵³ Daher bestimmt sich der Ort einer ruhenden Lieferung in Abhängigkeit davon, ob diese Lieferung vor oder nach der bewegten Lieferung erfolgt. Die der bewegten Lieferung vorangehenden (nachfolgenden) Lieferungen werden jeweils zeitlich vor (nach) der Beförderungs- oder Versendungslieferung dort erbracht, wo die Beförderung oder Verwendung beginnt (endet).¹⁵⁴ Die Zuordnung der Warenbewegung soll mangels spezieller Richtlinienvorgaben anhand einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalls erfolgen.¹⁵⁵

Zwar enthält die Richtlinie grundsätzlich keine Vorgaben zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Reihengeschäften, mit Art. 141 existiert jedoch eine der Vereinfachung dienende Vorschrift für sogenannte innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte. Diese stellen mit nur drei Beteiligten die einfachste Form eines Reihengeschäfts dar. Abbildung 3.2 stellt den Sachverhalt schematisch dar.

Sind alle drei Steuerpflichtige in jeweils unterschiedlichen Mitgliedstaaten A, B und C umsatzsteuerlich registriert und wird der Gegenstand durch den ersten Lieferer (U 1) oder den ersten Abnehmer (U 2) unmittelbar vom ersten (U 1) zum letzten (U 3) Unternehmer befördert oder versendet und gilt die erste Lieferung als die bewegte, so tätigt U 1 eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. U 2 hingegen bewirkt

¹⁵¹ Vgl. EuGH vom 6.4.2006, Rs. C-245/04 (*EMAG*), Slg. 2006.

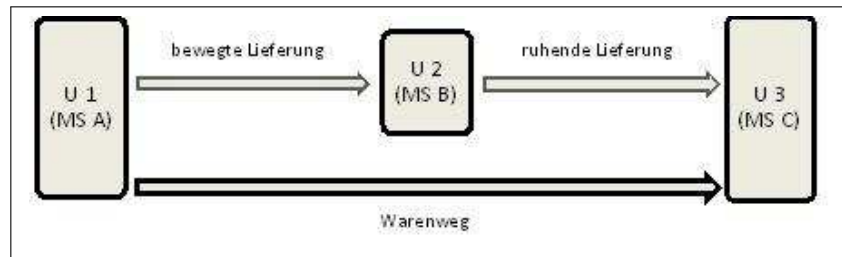
¹⁵² Vgl. Mühlenkamp/Masuch (2009), S. 273.

¹⁵³ Vgl. EuGH vom 6.4.2006, Rs. C-245/04 (*EMAG*), Slg. 2006, Rn. 38.

¹⁵⁴ Vgl. EuGH vom 6.4.2006, Rs. C-245/04 (*EMAG*), Slg. 2006, Rn. 51.

¹⁵⁵ Folglich könnte das in § 3 Abs. 6 S. 6 des deutschen UStG enthaltene faktische Wahlrecht nicht richtlinienkonform sein, vgl. dazu ausführlich Theler (2011), S. 11; es kann aber für die vom EuGH geforderte Würdigung des Gesamtbilds der Verhältnisse als Anknüpfungspunkt dienen, vgl. *Robisch* in Bunjes/Geist (2012), § 6a, Rn. 31.

zunächst einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Mitgliedstaat der Beendigung des Transports (MS C), woraus er die Umsatzsteuer schuldet, welche er gleichzeitig als Vorsteuer geltend machen kann. Anschließend führt er eine im Mitgliedstaat C steuerpflichtige Inlandslieferung an U 3 aus, für die er die Umsatzsteuer schuldet.



Eigene Darstellung

Abbildung 3.2: Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft

Art. 141 stellt den innergemeinschaftlichen Erwerb durch U 2 steuerfrei, sodass dieser hieraus weder Umsatzsteuer schuldet noch ein Vorsteuerabzugsrecht erlangt. Voraussetzung ist, dass der erste Abnehmer (U 2) nicht im Mitgliedstaat der Beendigung des Transports niedergelassen ist, der Gegenstand von einem anderen Mitgliedstaat aus als dem, in dem der erste Abnehmer für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, unmittelbar an die Person versandt oder befördert, an die er die anschließende Lieferung bewirkt, und dass der Empfänger dieser Lieferung gemäß Art. 197 als Schuldner der Steuer für diese Lieferung bestimmt worden ist, d. h. dass auf die Lieferung des U 2 an den U 3 das Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung gelangt. Insgesamt wird durch diese Regelung vermieden, dass U 2 sich im Mitgliedstaat der Beendigung des Transports (MS C) umsatzsteuerlich registrieren lassen muss.¹⁵⁶

¹⁵⁶ Zur Übertragbarkeit dieser Vereinfachungsregelung auch auf Reihengeschäfte mit mehr als 3 Beteiligten vgl. Hughes (2012).

3.3.2 Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen

3.3.2.1 Problem der Doppelbesteuerung

Das dem GATT nachgebildete GATS-Abkommen über den Handel mit Dienstleistungen¹⁵⁷ enthält wie Art. III GATT ein Gebot der Inländerbehandlung (Art. XVII GATS), wonach ausländische und inländische Dienstleistungsanbieter grundsätzlich gleich behandelt werden müssen. Auch fällt die europäische Mehrwertsteuer in den Anwendungsbereich der GATS-Regelungen.¹⁵⁸ Allerdings handelt es sich bei dem Inländerbehandlungsgrundsatz des GATS nicht um eine allgemeine, sondern um eine spezifische Verpflichtung, die auf bestimmte Dienstleistungszweige beschränkt und mit Vorbehalten versehen werden kann.¹⁵⁹ Zudem lässt sich ein Grenzübertritt von Dienstleistungen im Allgemeinen nicht beobachten, sodass selbst bei existierenden Grenzkontrollen Vorschriften, wie sie für grenzüberschreitende Lieferungen bestehen, nicht anwendbar sind und mithin kein Grenzausgleich erfolgen kann.¹⁶⁰ Vielmehr existieren für die Steuerbarkeit von Dienstleistungen verschiedene territoriale Anknüpfungspunkte. So kann sich der Ort der Dienstleistung entweder nach der Ansässigkeit des Leistenden oder der des Leistungsempfängers, nach dem Ort der Leistungserbringung, oder nach dem Ort des Verbrauchs, also der Nutzung bzw. Auswertung der Leistung, bestimmen.¹⁶¹

Aus administrativen Gründen wäre eine Besteuerung am Ansässigkeitsort des Leistenden vorzuziehen, da sich dieser in der Regel leicht feststellen lässt. Dies widerspricht jedoch dem Bestimmungslandprinzip, welches sich am besten bei einer Besteuerung am Ort des Verbrauchs realisieren ließe.¹⁶² Doch kann der Ort des Verbrauchs nur schwer oder auch gar nicht objektiv zu ermitteln sein, sodass ein solches Besteuerungskonzept praktisch nicht durchführbar wäre.¹⁶³ Hilfsweise kann stattdessen auf den Ort der

¹⁵⁷ General Agreement on Trade in Services, GATS.

¹⁵⁸ Vgl. Korf (2009), S. 1205.

¹⁵⁹ Vgl. McDonald (2001), S. 121 f.

¹⁶⁰ Vgl. Jakob (2009), Rn. 505 und 527; Ruppe (1983), S. 31.

¹⁶¹ Vgl. *Stadie* in Rau/Dürrwächter (2011), Vorbemerkung, Rn. 730-732; Ruppe (1983), S. 32 f.

¹⁶² Vgl. Ruppe (1983), S. 32 f.

¹⁶³ So ist z. B. der Verzehr von Nahrungs- und Genussmitteln oftmals nicht feststellbar, vor allem, wenn er sich auf mehrere Orte erstreckt.

Leistungserbringung oder die Ansässigkeit des Leistungsempfängers abgestellt werden, wobei die Feststellung des Leistungsortes mit größeren Schwierigkeiten verbunden sein dürfte. In beiden Fällen aber bereitet die Steuererhebung immer dann Schwierigkeiten, wenn der Leistende im betreffenden Staat weder über eine Niederlassung noch einen steuerlichen Vertreter verfügt.

Aus den Bestimmungen des GATS kann kein einheitliches Prinzip zur Ortsbestimmung abgeleitet werden, sodass es trotz der international üblichen Anwendung des Territorialprinzips zumindest im Verhältnis zu Drittstaaten zu Doppelbesteuerungen kommen kann.¹⁶⁴ Art. 59a ermächtigt die Mitgliedstaaten daher, unter bestimmten Voraussetzungen von einigen Bestimmungen abzuweichen. So können die Mitgliedstaaten den Ort einer Dienstleistung, der in ihrem Gebiet (außerhalb der Gemeinschaft) liegt, so behandeln, als läge er außerhalb der Gemeinschaft (in ihrem Gebiet), wenn die tatsächliche Nutzung oder Auswertung außerhalb der Gemeinschaft (in ihrem Gebiet) erfolgt. Die Regelung dient der Vermeidung einer Doppel- oder Nichtbesteuerung und daraus resultierender Wettbewerbsverzerrungen, falls die Ortsbestimmung der betreffenden Dienstleistung in einem Drittstaat abweichend geregelt ist. Innerhalb der EU gewährleisten die weitgehend zwingenden Vorschriften zum Ort der Dienstleistung eine einmalige Besteuerung.

¹⁶⁴ Ähnlich *Stadie* in Rau/Dürrwächter (2011), Vorbemerkung, Rn. 730, wonach die Staaten völkerrechtlich nicht an ein bestimmtes Prinzip gebunden sind. Allerdings existieren auf Ebene der OECD Entwürfe sogenannter „*International VAT/GST Guidelines*“, die eine bestimmungsortbasierte Besteuerung vorsehen und Anhaltspunkte für eine übereinstimmende Bestimmung des Leistungsortes geben sollen (<http://www.oecd.org/tax/consumptiontax/>).

3.3.2.2 Ort der Dienstleistung

Durch das sogenannte „Mehrwertsteuerpaket“ vom 12.2.2008¹⁶⁵ wurde die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen stärker als bislang am Bestimmungsortprinzip ausgerichtet. Dadurch soll der Tatsache Rechnung getragen werden, dass sich der Dienstleistungsverkehr durch Globalisierung, Deregulierung und technologischen Wandel sowohl in quantitativer als auch in struktureller Hinsicht erheblich verändert hat.¹⁶⁶ Ziel der EU-Kommission war es, die auf Dienstleistungen erhobene Mehrwertsteuer verstärkt dem Land des Verbrauchs zufließen zu lassen und Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Mitgliedstaaten zu vermeiden.¹⁶⁷

Entscheidend für den Ort der Dienstleistung ist in den meisten Fällen der Steuerstatus des Dienstleistungsempfängers.¹⁶⁸ Dieser bestimmt sich nach den Vorschriften der Richtlinie, wobei auf den Zeitpunkt abzustellen ist, zu dem der Steuertatbestand eintritt.¹⁶⁹ Allerdings enthält weder die Richtlinie noch die Verordnung konkrete Vorschriften darüber, wie der leistende Unternehmer den Status des Dienstleistungsempfängers nachzuweisen hat. Gem. Art. 18 Abs. 1 MwStVO kann der Dienstleistungserbringer jedoch davon ausgehen, dass ein in der Gemeinschaft ansässiger Dienstleistungsempfänger den Status eines Steuerpflichtigen hat, wenn dieser mit seiner individuellen MwSt-Nummer auftritt und dem Leistenden die Gültigkeit dieser Nummer sowie die des zu-

¹⁶⁵ Richtlinie des Rates vom 12.2.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (2008/8/EG); Richtlinie des Rates vom 12.2.2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige (2008/9/EG); Verordnung des Rates vom 12.2.2008 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 hinsichtlich der Einführung von Verwaltungsvereinbarungen und des Informationsaustauschs im Hinblick auf die Regelungen bezüglich des Ortes der Dienstleistung, die Sonderregelungen und die Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer (143/2008/EG). Die Neuregelungen treten zu unterschiedlichen Zeitpunkten zwischen 2009 und 2015 in Kraft. Nachfolgend wird der Rechtsstand 2012 dargestellt und ggf. auf noch ausstehende Änderungen hingewiesen.

¹⁶⁶ Erw. 1 der Präambel zur Richtlinie 2008/8/EG (siehe FN 165).

¹⁶⁷ Vgl. Sikorski (2011), Rn. 406.

¹⁶⁸ Von einigen Ausnahmen abgesehen gelten die Regelungen zur Ortsbestimmung sowohl für nationale als auch innergemeinschaftliche Sachverhalte sowie für Dienstleistungen mit Drittstaatenbezug. Allerdings liegt bei rein nationalen Sachverhalten der Ort der Dienstleistung stets im Inland.

¹⁶⁹ Eine spätere Änderung des Verwendungszwecks der betreffenden Dienstleistung ist unschädlich, sofern keine missbräuchlichen Praktiken vorliegen (Art. 17, 25 MwStVO).

gehörigen Namens und der zugehörigen Anschrift bestätigt¹⁷⁰ wurden. Ist der Dienstleistungsempfänger außerhalb der Gemeinschaft ansässig, genügt als Nachweis über den Steuerpflichtigen-Status eine Unternehmerbescheinigung des Ansässigkeitsstaates bzw. alternativ die Angabe einer Mehrwertsteuer- oder anderen Identifikationsnummer, deren Richtigkeit der Leistende mittels handelsüblicher Sicherheitsmaßnahmen in zumutbarem Umfang zu überprüfen hat (Art. 18 Abs. 3 MwStVO).

Bestimmt sich der Ort der Dienstleistung unabhängig vom Status des Dienstleistungsempfängers, kann auf den Nachweis verzichtet werden. Dies betrifft Dienstleistungen, bei denen stattdessen auf den Ort der tatsächlichen Leistungserbringung abgestellt wird. Hierunter fallen Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken, für die stets das Belegenheitsprinzip¹⁷¹ gilt, sowie Personenbeförderungsdienstleistungen (Streckenprinzip, Art. 48), Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen (Bewirtungsprinzip, Art. 55¹⁷²) und die kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln (Übergabeprinzip, Art. 56).¹⁷³

3.3.2.2.1 Dienstleistungen an Steuerpflichtige

Der Grundregel in Art. 44 folgend gilt als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen der Ort, an dem dieser den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat (Empfängersitzprinzip).¹⁷⁴ Wird die Dienstleistung an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen erbracht, so ist stattdessen der Sitz dieser Niederlassung Ort der

¹⁷⁰ Die Verpflichtung zur Abfrage der MwSt-Nummer ergibt sich aus Art. 31 der Verordnung des Rates vom 7.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (904/2010/EU).

¹⁷¹ Ort der Dienstleistung ist gem. Art. 47 der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist. Hierunter fallen auch die Dienstleistungen von Sachverständigen und Grundstücksmaklern, die Beherbergung in der Hotel- oder einer ähnlichen Branche, die Einräumung von Rechten zur Nutzung von Grundstücken sowie Dienstleistungen zur Vorbereitung und Koordinierung von Bauleistungen, wie z. B. die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsunternehmen.

¹⁷² Ausnahmen gelten für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen an Bord eines Schiffes, Flugzeugs oder einer Eisenbahn, vgl. Art. 57.

¹⁷³ Der Ort der tatsächlichen Leistungserbringung ist bei diesen Dienstleistungen leicht feststellbar.

¹⁷⁴ Neben den oben genannten Dienstleistungen, deren Ort sich nach der tatsächlichen Leistungserbringung richtet, existiert eine weitere Ausnahme vom Empfängersitzprinzip. Art. 53 verlagert für Dienstleistungen, die in der Einräumung der Eintrittsberechtigung für Veranstaltungen bestehen, und für damit zusammenhängende Dienstleistungen den Ort der Leistung an den Ort, an dem diese Veranstaltungen tatsächlich stattfinden.

3.3. Besteuerung grenzüberschreitender Umsätze

Dienstleistung. Verfügt der steuerpflichtige Dienstleistungsempfänger weder über einen Unternehmenssitz noch über eine feste Niederlassung, so bestimmt sich der Leistungs-ort nach dessen Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthaltsort (Art. 44). Diese Regelung vermeidet, dass der Leistungsempfänger ausländische Umsatzsteuer zahlen und hierfür das verwaltungsaufwendige Vergütungsverfahren in Anspruch nehmen muss.¹⁷⁵

Für Zwecke der Anwendung der Ortsbestimmungen werden außer den Personen, die aufgrund der Art. 9 bis 13 steuerpflichtig sind,¹⁷⁶ auch nichtsteuerpflichtige juristische Personen mit MwSt-Nummer als Steuerpflichtige behandelt. Ebenso gelten Steuerpflichtige, die auch Tätigkeiten ausführen oder Umsätze bewirken, die nicht als steuerbare Leistungen im Sinne der Richtlinie angesehen werden, in Bezug auf alle an sie erbrachten Dienstleistungen als Steuerpflichtige (Art. 43). Voraussetzung ist jedoch, dass die Dienstleistung für das Unternehmen erworben wird. Im Hinblick auf Dienstleistungen, die der Steuerpflichtige ausschließlich zum privaten Gebrauch empfängt, gilt er als nicht steuerpflichtig und der Ort der Dienstleistung bestimmt sich nach den Richtlinienvorgaben für Nichtsteuerpflichtige (Art. 19 UAbs. 1 MwStVO).¹⁷⁷

Sofern dem Leistenden keine gegenteiligen Informationen — wie etwa die Art der erbrachten Leistungen — vorliegen, kann er davon ausgehen, dass es sich um Dienstleistungen für die unternehmerischen Zwecke des Dienstleistungsempfängers handelt, wenn dieser ihm für diesen Umsatz seine individuelle MwSt-Nummer mitgeteilt hat. Dienstleistungen, die sowohl zum privaten Gebrauch als auch für die unternehmerischen Zwecke bestimmt sind, gelten als für das Unternehmen bezogen, sofern keine missbräuchlichen Praktiken vorliegen (Art. 19 UAbs. 2, 3 MwStVO).¹⁷⁸

¹⁷⁵ Vgl. Sikorski (2011), Rn. 411.

¹⁷⁶ Siehe oben, Abschnit 3.2.2.1. Darunter fallen folglich auch Kleinunternehmen, auch wenn diese die Steuerbefreiung nach Art. 282 in Anspruch nehmen.

¹⁷⁷ Dies ergibt sich m. E. bereits aus dem Wortlaut in Art. 44, da dieser voraussetzt, dass der Steuerpflichtige „*als solcher handelt*“. Insofern hat die Verordnung lediglich klarstellenden Charakter.

¹⁷⁸ Da die Verordnung auf die MwSt-Nummer abstellt, gilt dies dem Wortlaut nach nur für innergemeinschaftliche Dienstleistungen. Es scheint jedoch naheliegend, die Vorschriften auch auf Drittstaatsverhältnisse anzuwenden.

3.3.2.2.2 Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige

Die Besteuerung von an Nichtsteuerpflichtige erbrachte Dienstleistungen folgt grundsätzlich dem Unternehmenssitzprinzip. Demnach gilt als Ort der Dienstleistung der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen von einer festen Niederlassung aus erbracht, so ist der Sitz der festen Niederlassung der Leistungsort.¹⁷⁹ In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer festen Niederlassung gilt die Dienstleistung als am Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort des Dienstleistungserbringers erbracht (Art. 45).

Für bestimmte Dienstleistungen wird zugunsten einer Besteuerung am Ort der tatsächlichen Leistungserbringung vom Unternehmenssitzprinzip abgewichen. Dies betrifft u. a. Vermittlungsleistungen (Art. 46), Güterbeförderungsleistungen (Art. 49, 50) sowie Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts und der Unterhaltung oder ähnliche Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen, einschließlich der Dienstleistungen der Veranstalter (Art. 54).¹⁸⁰

Weitere Ausnahmen von der Grundregel in Art. 44 bestehen im Verhältnis zu Drittstaaten. Werden bestimmte, abschließend aufgeführte¹⁸¹ Dienstleistungen, inklusive elektronisch erbrachter Dienstleistungen,¹⁸² an außerhalb der Gemeinschaft ansässige

¹⁷⁹ Damit eine Dienstleistung als von der festen Niederlassung aus erbracht gilt, ist von entscheidender Bedeutung, ob die Niederlassung einen hinreichenden Grad an Beständigkeit aufweist und über eine ausreichende personelle und technische Ausstattung verfügt, um derartige Dienstleistungen erbringen zu können; die bloße Fähigkeit, Dienstleistungen empfangen zu können, reicht hierfür nicht aus (Art. 11 Abs. 1, 2 MwStVO).

¹⁸⁰ Diese Ausnahmetatbestände bestehen zusätzlich zu den bereits genannten Dienstleistungen, bei denen sich der Ort unabhängig vom Status des Leistungsempfängers nach dem Ort der tatsächlichen Leistungserbringung richtet. Auf eine weitergehende Darstellung der Ortsbestimmungen kann für Zwecke dieser Arbeit verzichtet werden.

¹⁸¹ Dies sind z. B. Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze, Dienstleistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und andere Dienstleistungen.

¹⁸² Elektronisch erbrachte Dienstleistungen im Sinne der Richtlinie sind gem. Art. 7 MwStVO dadurch gekennzeichnet, dass sie über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erbracht werden, ihre Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre. Laut Anhang II der MwStSystRL sind dies z. B. die Bereitstellung von Websites, von Bildern, Texten, Datenbanken, Musik, Filmen und Spielen oder von Software und deren Aktualisierung. Kommunizieren Dienstleistungserbringer und -empfänger über E-Mail miteinander, bedeutet dies allein noch nicht, dass die erbrachte Dienstleistung eine elektronisch erbrachte Dienstleistung wäre, Art. 58 UAbs. 2.

3.3. Besteuerung grenzüberschreitender Umsätze

Nichtsteuerpflichtige erbracht, so gilt gem. Art. 59 als Ort des Umsatzes der Ort, an dem dieser Nichtsteuerpflichtige seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort hat. Die Regelung dient offensichtlich der Vermeidung potentieller Doppelbesteuerungskonflikte, sie ist aber unabhängig von einer Besteuerung durch den Sitzstaat des Leistungsempfängers, sodass derartige Leistungen auch unbesteuert bleiben können. Umgekehrt gilt für elektronisch erbrachte Dienstleistungen, die von einem außerhalb der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen an einen im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Nichtsteuerpflichtigen bewirkt werden, als Ort des Umsatzes der Ort, an dem dieser Nichtsteuerpflichtige ansässig ist (Art. 58).

Mit Wirkung zum 1.1.2015 wird durch die dann in Kraft tretende Neufassung von Art. 58¹⁸³ auch für bestimmte innergemeinschaftliche Dienstleistungen zu einer bestimmungsortorientierten Besteuerung übergegangen und die bisherige Differenzierung entfällt. Der Leistungsort für alle an Nichtsteuerpflichtige erbrachten Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen befindet sich dann am Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers, unabhängig davon, ob dieser im Drittlandsgebiet oder Gemeinschaftsgebiet liegt. Der Ort der Ansässigkeit des Dienstleistungserbringers ist nach der Neufassung irrelevant.

3.3.3 Steuererhebung, Deklaration und Entrichtung

3.3.3.1 Steuerentstehung und Steuerschuldner

Bei der Einfuhr von Gegenständen treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Einfuhr erfolgt (Art. 70). Damit ist die Mehrwertsteuer grundsätzlich im Zeitpunkt der Einfuhr („an der Grenze“) zu entrichten.¹⁸⁴ Unterliegen die Gegenstände im Zeitpunkt ihrer Verbringung in die Gemeinschaft einem in Art. 71 Abs. 1 aufgeführten Zollverfahren, treten Steuertatbestand und -anspruch erst bei Beendigung des jeweiligen Zollverfahrens ein. Sind die eingeführten Waren zoll- bzw. abgabepflichtig, richtet sich der Zeitpunkt danach, wann der Anspruch für diese Abga-

¹⁸³ Art. 5 der Richtlinie 2008/8/EG (siehe FN 165).

¹⁸⁴ Den Begriff der Einfuhrumsatzsteuer des deutschen UStG kennt das Gemeinschaftsrecht nicht.

ben entsteht (Art. 71). Durch diesen Gleichlauf von Umsatzsteuer- und Zollverfahren, ist die Entstehung der Umsatzsteuer von der Entstehung der Zollschuld abhängig.¹⁸⁵ Die Mitgliedstaaten können vorsehen, dass die Umsatzsteuer nicht bei Einfuhr, sondern erst mit Abgabe der gemäß Art. 250 erstellten Mehrwertsteuererklärung zu entrichten ist (Art. 211). Schuldner der Mehrwertsteuer ist die Person, die der Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bestimmt oder anerkennt (Art. 201).

Beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen hingegen fallen Steuer- tatbestand und -anspruch auseinander. Der Steuertatbestand tritt zu dem Zeitpunkt ein, zu dem der innergemeinschaftliche Erwerb bewirkt wird. Dies entspricht dem Zeitpunkt, zu dem die Lieferung gleichartiger Gegenstände innerhalb des Mitgliedstaats als bewirkt gilt (Art. 68). Indes ist es aufgrund der fehlenden Grenzkontrollen nicht möglich, die Steuer an der Grenze zu erheben. Der Steueranspruch entsteht daher erst bei Ausstellung der Rechnung, spätestens aber am 15. Tag des Folgemonats, in dem der Steuertatbestand eingetreten ist (Art. 69, Art. 222 Abs. 1) und die Steuer wird stattdessen im Rahmen der für diesen Steuerzeitraum abzugebenden Steuererklärung entrichtet. Ist der Erwerber vorsteuerabzugsberechtigt, kann er die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb erhobene Umsatzsteuer gleichzeitig als Vorsteuer geltend machen, sodass sich Steuerschuld und Vorsteueranspruch saldieren. Steuerschuldner ist die Person, die den innergemeinschaftlichen Erwerb bewirkt (Art. 200).

Bei Dienstleistungen, die als in einem Drittland bewirkt gelten, wird der Dienstleistungserbringer dort umsatzsteuerpflichtig und die Besteuerung erfolgt nach den nationalen Vorschriften dieses Landes. Im Allgemeinen ist der Leistungserbringer verpflichtet, sich für Mehrwertsteuerzwecke erfassen zu lassen; gegebenenfalls ist die Bestellung eines Fiskalvertreters erforderlich. Liegt der Ort der Dienstleistung in der Gemeinschaft, richtet sich die Besteuerung zunächst nach den allgemeinen Richtlinienvorgaben, d. h. Steuertatbestand und -anspruch treten in der Regel zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Dienstleistung erbracht wird, und der Leistende als Schuldner der Mehrwertsteuer hat die Umsätze im Rahmen seiner periodischen Mehrwertsteuererklärung zu dekla-

¹⁸⁵ Vgl. *Jatzek* in Sölch/Ringleb (2012), § 21, Rn. 5.

3.3. Besteuerung grenzüberschreitender Umsätze

rieren und die Umsatzsteuer zu entrichten (Art. 63, 193). Ist der Leistungserbringer in dem Mitgliedstaat, in dem die Dienstleistung erbracht wird, nicht ansässig, ist er daher grundsätzlich verpflichtet, sich dort mehrwertsteuerlich erfassen lassen. Dies gilt sowohl für Leistungserbringer, die in einem anderen Mitgliedstaat innerhalb der Gemeinschaft ansässig sind, als auch für im Drittland ansässige Unternehmer. Allerdings ist die Bestellung eines Steuervertreeters innerhalb der Gemeinschaft entbehrlich; die Mitgliedstaaten schreiben allenfalls für außerhalb der Gemeinschaft ansässige Unternehmer eine steuerliche Vertretung verpflichtend vor.¹⁸⁶

Um den administrativen Aufwand zu verringern, sieht die Richtlinie für außerhalb der EU ansässige Leistungserbringer, die elektronische Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen, eine vereinfachte Regelung vor (Art. 358-369). Diese können sich in nur einem Mitgliedstaat ihrer Wahl für mehrwersteuerliche Zwecke registrieren lassen und alle innerhalb der EU an Nichtsteuerpflichtige erbrachten elektronischen Dienstleistungen in diesem Mitgliedstaat deklarieren. In der elektronisch abzugebenden Mehrwertsteuererklärung sind die in dem betreffenden Steuerzeitraum getätigten Umsätze nach Mitgliedstaaten aufgeschlüsselt sowie die jeweils anzuwendenden Mehrwertsteuersätze und der Gesamtbetrag der geschuldeten Steuer anzugeben. Anhand dieser Angaben leitet der Mitgliedstaat der Identifizierung die Steuern an die jeweiligen Mitgliedstaaten des Verbrauchs weiter.

Eine weitere Ausnahme betrifft alle zwischenunternehmerisch erbrachten Dienstleistungen, für die die Besteuerung nach dem Reverse-Charge-Verfahren erfolgt (Art. 196). Hierdurch entfällt für den leistenden Unternehmer die Pflicht zur umsatzsteuerlichen Registrierung und zur Abgabe der Mehrwertsteuererklärung. Die Regelung dient sowohl der Vereinfachung und der Entlastung der Unternehmen als auch der Aufkommenssicherung.¹⁸⁷ Denn es wird die Gefahr vermieden, dass ein Leistungserbringer seinen Registrierungs- und Deklarationspflichten nicht nachkommt. Zudem ist es für die

¹⁸⁶ In einigen Ländern, wie z. B. Irland, Italien, Deutschland und Großbritannien ist die Inanspruchnahme eines Fiskalvertreters generell nicht erforderlich, vgl. die länderbezogenen Grundinformationen in Sikorski (2011), S. 371-660.

¹⁸⁷ Vgl. Erw. 42 zur MwStSystRL.

Finanzverwaltung deutlich einfacher, einen bereits registrierten inländischen Unternehmer zu kontrollieren als einen im Ausland ansässigen Unternehmer, der es unterlässt, sich im Inland umsatzsteuerlich erfassen zu lassen.¹⁸⁸

3.3.3.2 Umkehr der Steuerschuldnerschaft

Voraussetzung für die Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach Art. 196 ist, dass der Leistungserbringer im Gebiet des Mitgliedstaats, in dem die Steuer geschuldet wird, nicht ansässig ist.¹⁸⁹ Maßgebliches Kriterium für die Ansässigkeit ist der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder das Vorhandensein einer festen Niederlassung, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie an personeller und technischer Ausstattung aufweist, es sei denn, die Niederlassung ist nicht an der Erbringung der Dienstleistung beteiligt (Art. 192a MwStSystRL).¹⁹⁰ Der private Wohnsitz eines Unternehmers begründet hingegen keine Ansässigkeit im Sinne der Richtlinie.¹⁹¹

Das Reverse-Charge-Verfahren gilt folglich auch für im Drittland ansässige Leistungserbringer. Während einige Mitgliedstaaten¹⁹² eine umsatzsteuerliche Registrierung des Leistenden für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens als unschädlich erachten, ist in anderen Mitgliedstaaten¹⁹³ ein Übergang der Steuerschuldnerschaft aus-

¹⁸⁸ Vgl. auch Spilker (2006), S. 67.

¹⁸⁹ Entscheidend ist nicht die Ansässigkeit im Ausland (deutsche Fassung der 6. EG-Richtlinie), sondern die fehlende Ansässigkeit im Inland (andere Sprachfassungen der 6. EG-Richtlinie), vgl. EuGH vom 6.10.2011, Rs. C-421/10 (*Markus Stoppelkamp*), Slg. 2011, Rn. 19. Nunmehr stellt auch die deutsche Fassung der MwStSystRL zutreffend auf die fehlende Ansässigkeit in dem Mitgliedstaat, in dem die Steuer geschuldet wird, ab. Nicht nachvollziehbar ist daher, weshalb § 13b Abs. 7 UStG trotz der Neustrukturierung durch das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 8.4.10 weiterhin diese fehlerhafte Formulierung enthält, vgl. auch *Stadie* in Rau/Dürrwächter (2011), § 13b, Rn. 170 und 171.

¹⁹⁰ Wird die Ausstattung der festen Niederlassung nur für unterstützende, verwaltungstechnische Aufgaben wie z. B. Buchhaltung, Rechnungsstellung und Einziehung von Forderungen genutzt, so gilt die Niederlassung nicht als an der Erbringung der Dienstleistung beteiligt. Sofern jedoch die Rechnung unter der MwSt-Nummer der festen Niederlassung ausgestellt wird, gilt diese bis zum Beweis des Gegenteils als an der Dienstleistung beteiligt (Art. 53 Abs. 2 MwStVO).

¹⁹¹ Vgl. EuGH vom 6.10.2011, Rs. C-421/10 (*Markus Stoppelkamp*), Slg. 2011. Die Entscheidung ist sachgerecht, da der Leistungsempfänger die persönlichen Verhältnisse des Leistenden regelmäßig nicht beurteilen kann. Die Vorschrift dient damit der Vereinfachung und der Rechtssicherheit, vgl. *Stadie* in Rau/Dürrwächter (2011), § 13b, Rn. 42.

¹⁹² Z. B. Deutschland, Belgien, Frankreich, Spanien, Ungarn, Österreich oder die Niederlande, vgl. die von der Europäischen Kommission für die einzelnen Mitgliedstaaten veröffentlichten Informationen (siehe FN 78) sowie die länderbezogenen Grundinformationen in Sikorski (2011), S. 371-660.

¹⁹³ Z. B. Finnland, Griechenland, Polen, Schweden, Großbritannien (siehe FN 192).

3.3. Besteuerung grenzüberschreitender Umsätze

geschlossen, sofern der Leistungserbringer dort zwar nicht ansässig, aber mehrwertsteuerlich registriert ist.

Weitere Voraussetzung für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens ist, dass der Leistungsempfänger ein Steuerpflichtiger oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person mit einer MwSt-Nummer ist.¹⁹⁴ Eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft tritt folglich auch ein, wenn es sich bei dem Leistungsempfänger um einen Kleinunternehmer oder einen Unternehmer, der ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigt, handelt. Indes können diese Unternehmer die Steuer nicht als Vorsteuer geltend machen. Hinsichtlich der Ansässigkeit des Leistungsempfängers enthält Art. 196 keine Vorgaben. Die meisten Mitgliedstaaten sehen eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft jedoch nur dann vor, wenn der Leistungsempfänger in ihrem Gebiet ansässig ist. Nur in wenigen Mitgliedstaaten ist die mehrwertsteuerliche Registrierung ausreichend.¹⁹⁵ Im deutschen Recht gilt die Umkehr der Steuerschuldnerschaft (§ 13 b UStG) sogar unabhängig von einer mehrwertsteuerlichen Registrierung im Inland. Entscheidend ist allein, dass der im Ausland ansässige Unternehmer im Inland Leistungen nach § 13 b UStG empfängt.¹⁹⁶

Im Hinblick auf das mit dem Reverse-Charge-Verfahren verfolgte Ziel der Aufkommenssicherung scheint es zunächst geboten, dessen Anwendung von der Ansässigkeit oder der mehrwertsteuerlichen Registrierung des Leistungsempfängers abhängig zu machen. Dies ist indes zu kurz gedacht, da bei Verzicht auf die Umkehr der Steuerschuldnerschaft die Steuer stattdessen von dem im Mitgliedstaat der Leistungserbringung ebenfalls nicht ansässigen Leistungserbringer geschuldet wird. Beide Vorgehensweisen sind mit dem Risiko verbunden, dass die geschuldete Steuer nicht angemeldet und abgeführt wird. Schuldet jedoch der Leistende die Steuer (und führt diese nicht ab),

¹⁹⁴ Dies erklärt sich vor dem Hintergrund von Art. 43 Abs. 2, wonach eine nicht steuerpflichtige juristische Person mit MwSt-Nummer für die Anwendung von Art. 44 als Steuerpflichtiger gilt.

¹⁹⁵ Dies ist in Belgien, Bulgarien, Dänemark, Finnland und Großbritannien der Fall, vgl. die von der Europäischen Kommission für die einzelnen Mitgliedstaaten veröffentlichten Informationen (siehe FN 78) sowie die länderbezogenen Grundinformationen in Sikorski (2011), S. 371-660.

¹⁹⁶ Der BFH führt hierzu aus, dass weder nationales Recht noch Gemeinschaftsrecht insoweit unterscheiden, ob der Leistungsempfänger im In- oder Ausland ansässig ist. Aus der Richtlinie folge vielmehr, dass auch im Ausland ansässige und im Inland für Zwecke der Mehrwertsteuer nicht erfasste Leistungsempfänger in die Regelung zum Übergang der Steuerschuldnerschaft einbezogen werden können, vgl. BFH vom 6.4.2010, XI B 1/09, BFH/NV 10, S. 2131.

besteht zusätzlich die Gefahr, dass der Leistungsempfänger diese als Vorsteuer geltend macht. Demgegenüber fallen bei Umkehr der Steuerschuldnerschaft die Steuerbelastung und ein eventueller Vorsteuerabzug in der Person des Leistungsempfängers zusammen.¹⁹⁷ Insofern ist die deutsche Regelung vorzuziehen.

Art. 196 gilt dem Wortlaut nach nur für Dienstleistungen, die nach Art. 44 erbracht werden. Für Dienstleistungen, deren Ort sich nicht nach der Grundregel bestimmt, schuldet grundsätzlich der Leistungserbringer die Mehrwertsteuer (Art. 193). Den Mitgliedstaaten steht es nach Art. 194 jedoch frei, auch für weitere in ihrem Gebiet steuerpflichtige Lieferungen und Dienstleistungen das Reverse-Charge-Verfahren anzuwenden, sofern diese durch einen Steuerpflichtigen erbracht werden, der in diesem Mitgliedstaat nicht ansässig ist. Daher kann es bei Dienstleistungen, die am Ort der tatsächlichen Leistungserbringung als ausgeführt gelten, zu divergierenden Regelungen in den einzelnen Mitgliedstaaten kommen. So wendet z. B. Dänemark das Reverse-Charge-Verfahren nur für Dienstleistungen nach Art. 44 an, während andere Mitgliedstaaten, wie beispielsweise Bulgarien und die Tschechische Republik, von dieser Regelung sehr umfangreich Gebrauch machen.¹⁹⁸

Aus der materiell-rechtlichen Verknüpfung von Art. 196 mit Art. 44 folgt zudem, dass es nur dann zu einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft kommt, wenn der Erwerber ein Steuerpflichtiger ist, der als solcher handelt. Damit ist bei Dienstleistungen, die für den nichtunternehmerischen Bereich erworben werden, Art. 196 nicht anzuwenden.¹⁹⁹ Da der Erwerber im Hinblick auf diese Dienstleistungen als nicht steuerpflichtig gilt, bestimmt sich der Ort nach Art. 45 und liegt mithin im Sitzstaat des Leistungserbringers,²⁰⁰ sodass die Voraussetzungen von Art. 196 ohnehin nicht erfüllt sind. Eine Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers kann auch nicht aus Art. 194 abgeleitet werden, da anderenfalls das zwingend gebotene Junktim zwischen Art. 196 und 44

¹⁹⁷ So auch die Argumentation des BFH, wonach die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens der Steuervereinfachung dient, vgl. BFH vom 6.4.2010, XI B 1/09, BFH/NV 10, S. 2131, Rn. 9.

¹⁹⁸ Vgl. die von der Europäischen Kommission für die einzelnen Mitgliedstaaten veröffentlichten Informationen (siehe FN 78).

¹⁹⁹ Vgl. *Stadie* in Rau/Dürrwächter (2011), § 13b, Rn. 46-48 und 85.

²⁰⁰ Art. 19 UAbs. 1 MwStVO, s. o. Abschnitt 3.3.2.2.1.

3.3. Besteuerung grenzüberschreitender Umsätze

unterlaufen würde.²⁰¹ Schließlich muss in der Rechnung der Übergang der Steuerschuldnerschaft angegeben und es darf keine Steuer ausgewiesen werden (Art. 226 UAbs. 1 Nr. 10, 11a MwStSystRL).

3.3.3.3 Vorsteuererstattung

Die Vorsteuererstattung für grenzüberschreitend tätige Unternehmen kann im allgemeinen Besteuerungsverfahren (Veranlagung) oder im Vorsteuervergütungsverfahren erfolgen. Steuerpflichtige, die im Gebiet eines Mitgliedstaats zwar nicht ansässig, dort aber mehrwertsteuerlich registriert sind, unterliegen der allgemeinen Veranlagung. Demzufolge können sie im Rahmen der periodischen Mehrwertsteuererklärung die in diesem Mitgliedstaat gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen.

Ist der Steuerpflichtige in dem Mitgliedstaat, in dem er die umsatzsteuerbelasteten Gegenstände oder Dienstleistungen erwirbt, nicht ansässig und führt er dort auch keine anzumeldenden Umsätze aus, sodass eine umsatzsteuerliche Registrierung entfällt, kann er dennoch die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, sofern die Gegenstände und Dienstleistungen für bestimmte Umsätze verwendet werden (Art. 170). Dies betrifft zum einen Umsätze, die der Steuerpflichtige außerhalb dieses Mitgliedstaats bewirkt und für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie in diesem Mitgliedstaat bewirkt worden wären, sowie Umsätze, die unter Beibehaltung des Vorsteuerabzugsrechts (echt) steuerbefreit sind (Art. 169).

Darüber hinaus bleibt das Vorsteuerabzugsrecht bei Umsätzen, die im Reverse-Charge-Verfahren besteuert werden, bestehen. Denn der Leistende ist aufgrund der Umkehr der Steuerschuldnerschaft gerade nicht zur Abgabe einer Mehrwertsteuererklärung verpflichtet, sodass eine Vorsteuererstattung im Rahmen der Veranlagung nicht möglich ist. In den Fällen des Art. 170 wird die Vorsteuer stattdessen im Vorsteuer-

²⁰¹ Die Verknüpfung beider Vorschriften verhindert grundsätzlich Nichtbesteuerungen und Doppelbesteuerungen, vgl. *Stadie* in Rau/Dürnwächter (2011), § 13b, Rn. 48. Für nichtunternehmerisch erworbene Dienstleistungen kommt eine Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers daher allenfalls dann in Betracht, wenn der Dienstleistungsempfänger bei Leistungsbezug mit seiner individuellen MwSt-Nummer auftritt, sodass der Leistende davon ausgehen durfte, dass die Leistung für den unternehmerischen Bereich erworben wird, s. o. Abschnitt 3.3.2.2.1.

vergütungsverfahren erstattet. Das anzuwendende Vergütungsverfahren richtet sich danach, ob der Steuerpflichtige in der Gemeinschaft ansässig ist oder nicht (Art. 171).²⁰²

Die Rückerstattung der Auslands-Umsatzsteuer an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige erfolgt seit 2010 nach dem in der Richtlinie 2008/9/EG²⁰³ vorgesehenen Verfahren. Mit dieser Richtlinie wurde innerhalb der Gemeinschaft von einem papiergestützten auf ein rein elektronisches Vergütungsverfahren umgestellt. Nunmehr muss der Steuerpflichtige einen elektronischen Erstattungsantrag über ein in seinem Sitzstaat eigens zu diesem Zweck eingerichtetes elektronisches Portal einreichen, welchen der Sitzstaat an den Mitgliedstaat der Erstattung übermittelt.²⁰⁴ Innerhalb der Gemeinschaft wird das Vergütungsverfahren dadurch stark vereinfacht. Gleichzeitig ist ein erhöhter Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten notwendig.²⁰⁵

Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Vergütungsverfahrens ist, dass der Unternehmer nach dem Recht seines Sitzstaates vorsteuerabzugsberechtigt ist.²⁰⁶ Der Sitzstaat leitet daher den Erstattungsantrag nicht weiter, sofern der Antragsteller für Zwecke der Mehrwertsteuer kein Steuerpflichtiger, ein steuerbefreiter Kleinunternehmer oder ein pauschalierender Landwirt ist, oder ausschließlich vorsteuerschädliche

²⁰² Als nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig gilt ein Steuerpflichtiger, der in einem von den Mitgliedstaaten festzulegenden Zeitraum im Gemeinschaftsgebiet weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine Niederlassung noch einen festen Wohnsitz hatte, und der im Mitgliedstaat der Erstattung keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat, mit Ausnahme von Beförderungsumsätzen oder Dienstleistungen, bei denen die Steuer vom Empfänger geschuldet wird, Art. 1 der Dreizehnten Richtlinie des Rates vom 17.11.1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (86/560/EWG).

²⁰³ Richtlinie des Rates vom 12.2.2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige (2008/9/EG).

²⁰⁴ Art. 7 der Richtlinie 2008/9/EG (siehe FN 203). Der Erstattungsantrag muss die in Art. 8 und 9 der Richtlinie 2008/9/EG genannten Angaben enthalten.

²⁰⁵ Daher wurden die Vorschriften zur Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zum Informationsaustausch entsprechend angepasst, vgl. Verordnung des Rates vom 12.2.2008 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 hinsichtlich der Einführung von Verwaltungsvereinbarungen und des Informationsaustauschs im Hinblick auf die Regelungen bezüglich des Ortes der Dienstleistung, die Sonderregelungen und die Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer (143/2008/EG).

²⁰⁶ Vgl. EuGH vom 26.9.1996, Rs. C-302/93 (*Etienne Debouche*), Slg. 1996. Nunmehr geregelt in Art. 6 der Richtlinie 2008/9/EG (siehe FN 203).

3.3. Besteuerung grenzüberschreitender Umsätze

steuerfreie Umsätze ausführt.²⁰⁷ Führt der Antragsteller sowohl steuerfreie als auch steuerpflichtige Umsätze aus, ist nur der nach dem Recht des Sitzstaates ermittelte Teil der Mehrwertsteuer (Pro-rata-Satz) erstattungsfähig.²⁰⁸ Die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer hingegen richtet sich nach dem Recht des Mitgliedstaats der Erstattung.²⁰⁹ Sofern die bezogenen Vorleistungen im Mitgliedstaat der Erstattung einer Vorsteuerabzugsbeschränkung unterliegen (z. B. Bewirtungskosten oder PKW-Kosten), ist eine Erstattung folglich ausgeschlossen, selbst wenn im Sitzstaat des Antragstellers keine Abzugsbeschränkung für diese Vorleistungen bestehen.²¹⁰

Der Erstattungsantrag muss dem Sitzstaat des Steuerpflichtigen spätestens am 30. September des auf den Erstattungszeitraum folgenden Kalenderjahres vorliegen.²¹¹ Der Mitgliedstaat der Erstattung ist seinerseits verpflichtet, den Antrag innerhalb von 4 Monaten zu prüfen bzw. elektronisch zusätzliche Informationen anzufordern, sofern er nicht über alle für die Entscheidung relevanten Informationen verfügt. Ab bestimmten Rechnungsbeträgen können die Mitgliedstaaten auch verlangen, dass der Antragsteller eine Kopie der Rechnung bereits mit dem Erstattungsantrag einreicht.²¹² Aus verwaltungsökonomischen Gründen unterbleibt eine Vergütung, sofern der Erstattungsbetrag nicht mindestens 400 EUR beträgt; ist der Erstattungszeitraum das Kalenderjahr muss sich die Vergütung auf mindestens 50 EUR belaufen.²¹³

²⁰⁷ Art. 18 der Richtlinie 2008/9/EG (siehe FN 203). Mit der Weiterleitung des Antrags bestätigt der Sitzstaat des Antragstellers den ausländischen Behörden, dass der Antragsteller vorsteuerabzugsberechtigt ist. Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) prüft vor der Weiterleitung zudem die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Antragstellers und führt eine automationsgestützte Vollständigkeitsprüfung durch, vgl. Sikorski (2011), Rn. 574-576.

²⁰⁸ Art. 6 der Richtlinie 2008/9/EG (siehe FN 203).

²⁰⁹ Art. 5 UAbs. 2 der Richtlinie 2008/9/EG (siehe FN 203).

²¹⁰ Zudem sind Mehrwertsteuerbeträge, die nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaates der Erstattung fälschlich in Rechnung gestellt wurden, nicht erstattungsfähig, Art. 4 der Richtlinie 2008/9/EG (siehe FN 203). In diesem Fall hat vielmehr der Leistende, der die Mehrwertsteuer irrtümlich entrichtet hat, einen Erstattungsanspruch gegenüber den Steuerbehörden. Der Leistungsempfänger kann eine zivilrechtliche Klage auf Rückzahlung einer nicht geschuldeten Leistung erheben, vgl. EuGH vom 15.3.2007, Rs. C-35/05 (*Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*), Slg. 2007, Rn. 40, 41.

²¹¹ Art. 15 der Richtlinie 2008/9/EG (siehe FN 203). Der Erstattungszeitraum darf gem. Art. 16 nicht mehr als ein Kalenderjahr und nicht weniger als drei Kalendermonate betragen.

²¹² Art. 10, 19, 20 der Richtlinie 2008/9/EG (siehe FN 203). Wird eine Erstattung gewährt, so ist der erstattungsfähige Betrag innerhalb von 10 Arbeitstagen nach Ablauf der Viermonatsfrist auszubahlen, bei Überschreiten der Zahlungsfrist ist der Betrag zu verzinsen, Art. 22, 26 der Richtlinie 2008/9/EG (siehe FN 203).

²¹³ Art. 17 der Richtlinie 2008/9/EG (siehe FN 203); Sikorski (2011), Rn. 566.

Die Richtlinie 86/560/EWG,²¹⁴ welche die Vorsteuererstattung an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige regelt, enthält nur sehr wenige Vorgaben. Die Mitgliedstaaten werden verpflichtet, nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen auf Antrag die Mehrwertsteuer zu erstatten, mit der in ihrem Gebiet erbrachte Dienstleistungen oder gelieferte Gegenstände belastet worden sind. Die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer bestimmt sich wiederum nach dem nationalen Recht des Mitgliedstaats der Erstattung. Den Mitgliedstaaten steht es jedoch frei, abweichend von ihrem innerstaatlichen Recht bestimmte Ausgaben vom Vorsteuerabzug auszuschließen oder die Erstattung an zusätzliche Bedingungen zu knüpfen. Zudem können die Mitgliedstaaten die Erstattung von der Gewährung vergleichbarer Vorteile durch den Sitzstaat des Antragstellers abhängig machen (Reziprozität) oder die Benennung eines Steuervertreeters verlangen.²¹⁵

Die Mitgliedstaaten entscheiden jedoch selbst über die Modalitäten der Antragstellung sowie über die Einzelheiten der Erstattung, d. h. sie legen den Erstattungszeitraum, die Antrags- und Erstattungsfristen sowie eventuelle Mindestbeträge der Erstattungen fest. Allerdings dürfen die Erstattungen nicht zu günstigeren Bedingungen erfolgen als für in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige.²¹⁶

3.3.4 Grenzkontrollen

3.3.4.1 Drittstaatensachverhalte

Das Verfahren zur Ein- und Ausfuhr ist nicht in der MwStSystRL, sondern im Zollkodex²¹⁷ geregelt. Dieser soll spätestens zum 24. Juni 2013 durch den Modernisierten Zollkodex²¹⁸ ersetzt werden.²¹⁹ Der bis dahin weiterhin anzuwendende Zollkodex so-

²¹⁴ Siehe FN 202.

²¹⁵ Art. 2, 3, 4 der Richtlinie 86/560/EWG (siehe FN 202).

²¹⁶ Art. 3 der Richtlinie 86/560/EWG (siehe FN 202).

²¹⁷ Siehe FN 30.

²¹⁸ Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23.4.2008 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaft (Modernisierter Zollkodex) (450/2008/EG).

²¹⁹ Der modernisierte Zollkodex ist bereits am 24.6.2008 in Kraft getreten. Da für die neuen EDV-gestützten Zollverfahren neue IT-Systeme entwickelt werden müssen, findet dieser jedoch erst dann Anwendung, wenn auch seine Durchführungsvorschriften anwendbar sind, vgl. die von der Kommission unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/

3.3. Besteuerung grenzüberschreitender Umsätze

wie die dazu ergangenen Durchführungsvorschriften wurden mit Blick auf die Umstellung auf ein elektronisches Verfahren geändert.²²⁰ So wurde die bisherige schriftliche Ausfuhranmeldung zum 1. Juli 2009 EU-weit durch ein elektronisches Ausfuhrverfahren abgelöst.²²¹ Seither haben Ausfuhranmeldungen unabhängig vom Beförderungsweg zwingend auf elektronischem Wege zu erfolgen. Gleiches gilt für die Ausfuhrbestätigung durch den Zoll, welche nicht mehr in Form eines gestempelten Papierbelegs, sondern ausschließlich elektronisch erfolgt.

Außerdem ist seit dem 1. Januar 2011 vor der Überführung von Gegenständen in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr bei der Eingangszollstelle eine summarische elektronische Vorabanmeldung abzugeben.²²² Eine Vorabanmeldepflicht besteht seit 2011 auch für das Verbringen von Waren aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft, für die keine Zollanmeldung mit den sicherheitsrelevanten Daten erforderlich ist.²²³ In diesem Fall ist bei der zuständigen Zollbehörde eine summarische Ausgangsanmeldung in elektronischer Form abzugeben.²²⁴ Ziel der Neuregelungen ist eine effizientere und gezieltere Kontrolle des Ausfuhrverfahrens sowie eine schnellere Abfertigung von Waren an den Zollstellen. Zudem soll eine EDV-gestützte Risikoanalyse durch die Zollbehörden und ein elektronischer Austausch von risikobezogenen Informationen für Zwecke eines gemeinsamen Risikomanagements ermöglicht werden.²²⁵

general/community_code/index.de.htm veröffentlichten Informationen.

²²⁰ Verordnung der Kommission vom 18.12.2006 zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (1875/2006/EG). Für die deutsche Zollverwaltung wurden mit dem IT-Verfahren ATLAS (Automatisiertes Tarif- und Lokales Zollabwicklungssystem) die Voraussetzungen für die weitgehend automatisierte Abfertigung und Überwachung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs geschaffen.

²²¹ Art. 787, 4a Abs. 1 Zollkodex-Durchführungsverordnung.

²²² Art. 36a Zollkodex (siehe FN 30) i.V.m. Art. 1 der Verordnung des Rates vom 2.4.2009 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften zur Abweichung von einigen Vorschriften der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission (273/2009/EG).

²²³ Art. 842a Zollkodex-Durchführungsverordnung.

²²⁴ Ist für das Verbringen von Waren aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft eine Zollanmeldung oder eine summarische Ausgangsanmeldung erforderlich, müssen diese bestimmte Angaben gemäß Anhang 30A der Zollkodex-Durchführungsverordnung enthalten und je nach Transportart bestimmte Vorlaufzeiten für die Abgabe eingehalten werden (Art. 592b Zollkodex-Durchführungsverordnung).

²²⁵ Vgl. Erw. 1 und 14 der Verordnung 1875/2006/EG (siehe FN 220), Erw. 1 der Verordnung 273/2009/EG (siehe FN 222).

3.3.4.2 Innergemeinschaftlich

Analog zur Ein- bzw. Ausfuhr ist der Grenzübertritt Tatbestandsmerkmal eines innergemeinschaftlichen Umsatzes, welches ihn von Inlandsumsätzen unterscheidet. Daraus folgt, dass ein innergemeinschaftlicher Erwerb erst dann als bewirkt gilt und die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung erst dann anwendbar wird, wenn der Gegenstand den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat.²²⁶ Die Absicht, den Gegenstand zu versenden oder zu befördern, ist für die Einstufung als innergemeinschaftliche Lieferung nicht ausreichend; vielmehr hat die Beurteilung anhand objektiver Kriterien, wie das Vorliegen einer physischen Bewegung der betreffenden Gegenstände, zu erfolgen.²²⁷

Die innerhalb der EU fehlenden Grenzkontrollen wurden durch diverse Kontroll-, Melde- und Nachweispflichten seitens der Steuerpflichtigen sowie durch einen IT-gestützten Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden der einzelnen Mitgliedstaaten ersetzt, um eine Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs sicherstellen zu können.²²⁸ Dabei kommt der sogenannten Zusammenfassenden Meldung (ZM) sowie der MwSt-Nummer eine Schlüsselfunktion zu. Ob der Wegfall von jährlich ca. 60 Millionen Zollpapieren tatsächlich eine Verringerung des Verwaltungsaufwandes für die Unternehmen darstellt,²²⁹ darf indes bezweifelt werden.

3.3.4.2.1 Kontroll- und Meldepflichten

Die MwSt-Nummer dient dem Leistenden als Nachweis über den Steuerstatus des Erwerbers. Daher muss sich bereits derjenige eine solche Nummer erteilen lassen, der lediglich Empfänger innergemeinschaftlicher Lieferungen oder Dienstleistungen ist, auch

²²⁶ Vgl. EuGH vom 27.9.2007, Rs. C-409/04 (*Teleos u. a.*), Slg. 2007, Rn. 37-42.

²²⁷ Vgl. EuGH vom 27.9.2007, Rs. C-409/04 (*Teleos u. a.*), Slg. 2007, Rn. 39, 40. Denn eine Verpflichtung der Finanzverwaltung, die Absicht des Steuerpflichtigen zu ermitteln, wäre unvereinbar mit den von der Richtlinie verfolgten Zielen der Rechtssicherheit und einer einfachen Anwendung des Steuersystems, vgl. EuGH vom 6.4.1995, Rs. C-4/94 (*BLP Group*), Slg. 1995, Rn. 24; EuGH vom 12.6.2006, verb. Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03 (*Optigen*), Slg. 2006, Rn. 45 sowie EuGH vom 6.7.2006, verb. Rs. C-439/04 und C-440/04 (*Kittel und Recolta Recycling*), Slg. 2006, Rn. 42.

²²⁸ Dadurch wurde der bisherige Grenzausgleich in die Betriebe verlagert, vgl. Klenk in Sölch/Ringleb (2012), Wesen der Umsatzsteuer, Rn. 6; Weber (2003), S. 425.

²²⁹ Vgl. die von der Kommission unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_number/index_de.htm bereitgestellten Informationen.

3.3. Besteuerung grenzüberschreitender Umsätze

wenn er selbst keine meldepflichtigen Umsätze tätigt. Damit der Leistende die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen in Anspruch nehmen bzw. das Reverse-Charge-Verfahren anwenden kann, ist er zudem verpflichtet, sich die Gültigkeit der vom Erwerber angegebenen MwStNr. sowie die des zugehörigen Namens und der zugehörigen Anschrift bestätigen zu lassen (Art. 18 Abs. 1 lit. a MwStVO). Unternehmer können ihre Anfrage an die im jeweiligen Mitgliedstaat zuständige Stelle richten, welche über das MIAS direkten Zugriff auf die Datenbanken der anderen Mitgliedstaaten hat.²³⁰ Alternativ können Unternehmer eine MwSt-Nummer auch über eine von der Europäischen Kommission betriebene Website überprüfen lassen.²³¹ Um die Abfrage durchzuführen, muss auch der Leistende über eine gültige MwSt-Nummer verfügen.

Zusätzlich zur Mehrwertsteuererklärung muss jeder Steuerpflichtige mit MwSt-Nummer eine Zusammenfassende Meldung abgeben, wenn er nach Art. 138 Abs. 1 steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen tätigt oder innergemeinschaftliche Dienstleistungen bewirkt, für die der Dienstleistungsempfänger gemäß Art. 196 die Steuer schuldet und die im Mitgliedstaat der Leistungserbringung nicht steuerbefreit sind (Art. 262). Mithin sind innergemeinschaftliche Dienstleistungen, deren Ort sich nicht nach der Grundregel bestimmt und für die der Dienstleistungsempfänger die Steuer aufgrund des Wahlrechts in Art. 194 schuldet, von der Meldepflicht ausgenommen. Darüber hinaus ist eine ZM auch für Verbringungsfälle sowie für Lieferungen durch den mittleren Abnehmer in einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft abzugeben.²³² Die Mitgliedstaaten können Kleinunternehmer oder pauschalierende Landwirte von der Abgabepflicht befreien (Art. 272 Abs. 1 lit. d, e.).

²³⁰ Während einige Mitgliedstaaten, wie z. B. Deutschland, hierfür ein spezielles Online-System bereitstellen, beantworten andere die Anfragen telefonisch, per Post oder Fax, vgl. die von der Kommission unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_number/index_de.htm bereitgestellten Informationen.

²³¹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies. Im Gegensatz zu den nationalen Systemen wird jedoch lediglich die Gültigkeit der MwSt-Nummer geprüft, nicht aber die des dazugehörigen Namens bzw. der dazugehörigen Anschrift.

²³² Für nach Art. 138 Abs. 2 lit. a, b steuerfreie Lieferungen neuer Fahrzeuge oder verbrauchsteuerpflichtiger Waren an nichtsteuerpflichtige Personen besteht hingegen keine Meldepflicht.

Die Richtlinie sieht prinzipiell keine korrespondierende Meldung durch den Erwerber innergemeinschaftlicher Lieferungen oder Dienstleistungen vor; nach Art. 268 können die Mitgliedstaaten jedoch von Steuerpflichtigen, die in ihrem Gebiet innergemeinschaftliche Erwerbe bewirken, die Abgabe von Erklärungen mit ausführlichen Angaben über diese Erwerbe verlangen.

In der Zusammenfassenden Meldung sind die MwSt-Nummer des Leistenden und die eines jeden Erwerbers bzw. Dienstleistungsempfängers sowie für jeden einzelnen Erwerber bzw. Dienstleistungsempfänger der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen des Abgabezeitraums, in dem der Steueranspruch eingetreten ist, anzugeben (Art. 264). Die ZM ist grundsätzlich für jeden Kalendermonat innerhalb einer Frist von höchstens einem Monat abzugeben. Die Mitgliedstaaten können jedoch für innergemeinschaftliche Dienstleistungen sowie für innergemeinschaftliche Lieferungen unterhalb gewisser Betragsgrenzen gestatten, die ZM stattdessen für jedes Kalenderquartal innerhalb eines Zeitraums von höchstens einem Monat abzugeben (Art. 263).²³³

3.3.4.2.2 Nachweispflichten

Seit dem Wegfall der zollamtlichen Warenkontrollen an den Binnengrenzen kann das entscheidende Kriterium des Grenzübertritts nicht mehr durch Dokumente der Zollbehörden belegt werden. Die Finanzverwaltung muss daher anhand anderer, von den Steuerpflichtigen vorgelegten Beweise und abgegebenen Erklärungen prüfen, ob die Waren den Liefermitgliedstaat physisch verlassen haben.²³⁴ Gleichwohl enthält die MwSt-SystRL keine konkreten Vorschriften darüber, wie dieser Nachweis durch den Steuerpflichtigen zu führen ist. Gemäß Art. 131 obliegt es den Mitgliedstaaten, die Voraussetzungen für die Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen²³⁵ festzulegen, wobei sie die Steuerbefreiung an Bedingungen zur Vermeidung von Steuerhinterziehung

²³³ Unter bestimmten Voraussetzungen können die Mitgliedstaaten für innergemeinschaftliche Lieferungen und Verbringungen auch nur eine jährliche ZM verlangen, Art. 270 i.V.m. Art. 269.

²³⁴ Vgl. EuGH vom 27.9.2007, Rs. C-409/04 (*Teleos u. a.*), Slg. 2007, Rn. 44, 63.

²³⁵ Für die Einstufung als innergemeinschaftliche Lieferung dürfen die Mitgliedstaaten indes keine weiteren Voraussetzungen vorsehen, vgl. EuGH vom 27.9.2007, Rs. C-409/04 (*Teleos u. a.*), Slg. 2007, Rn. 70. Sie bestimmen lediglich die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung eines als innergemeinschaftliche Lieferung zu qualifizierenden Umsatzes.

3.3. Besteuerung grenzüberschreitender Umsätze

und -umgehung oder Missbrauch knüpfen können. So kann eine Befreiung selbst dann aufgrund fehlender oder unrichtiger Rechnungsangaben versagt werden, wenn die damit bezweckte Steuerhinterziehung im Mitgliedstaat des Erwerbs erfolgt.²³⁶ Denn der EuGH erkennt grundsätzlich an, dass das System des innergemeinschaftlichen Handels anfälliger für Betrug geworden ist. Nichtsdestotrotz müssen die von den Mitgliedstaaten festgelegten Nachweispflichten den Grundfreiheiten des AEUV genügen. Die Wirtschaftsteilnehmer dürfen nicht schlechter gestellt werden als vor Abschaffung der Grenzkontrollen, da dies dem Zweck des Binnenmarkts zuwiderliefe.²³⁷

Hat der Steuerpflichtige die vom Mitgliedstaat festgelegten Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung erfüllt und wurden die vorgelegten Unterlagen von der Finanzverwaltung als Nachweis akzeptiert, so kann die Steuerfreiheit im Nachhinein selbst dann nicht versagt werden, wenn sich herausstellt, dass die betreffenden Gegenstände wegen eines vom Erwerber begangenen Betrugs, von dem der Lieferant weder Kenntnis hatte noch haben konnte, den Liefermitgliedstaat in Wirklichkeit nicht verlassen haben. Dies würde einen Verstoß gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit darstellen, der auch nicht durch das Ziel der Vermeidung von Steuerhinterziehung gerechtfertigt werden kann. Überdies ist fraglich, inwieweit eine derart weitreichende Haftung des Lieferanten vor Betrug und Missbrauch durch den Erwerber zu schützen vermag.²³⁸ Ebenso wenig kann dem Steuerpflichtigen die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung allein deshalb versagt werden, weil die Steuerverwaltung eines anderen Mitgliedstaats die MwSt-Nummer des Erwerbers nachträglich gelöscht hat, und die Löschung auf den Zeitpunkt der Lieferung zurückwirkt.²³⁹

Umgekehrt folgt aus dem Grundsatz der Neutralität, dass eine objektiv feststehende innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei ist, selbst wenn der Steuerpflichtige die formellen Anforderungen nicht erfüllt hat. Der Nachweis über die innergemeinschaftliche Lieferung ist demnach keine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbe-

²³⁶ Vgl. EuGH vom 7.12.2010, Rs. C-285/09 (*R.*), Slg. 2010, Rn. 48-50.

²³⁷ Vgl. EuGH vom 27.9.2007, Rs. C-409/04 (*Teleos u. a.*), Slg. 2007, Rn. 62, 63, 70.

²³⁸ Vgl. EuGH vom 27.9.2007, Rs. C-409/04 (*Teleos u. a.*), Slg. 2007, Rn. 50, 51, 58.

²³⁹ Vgl. EuGH vom 6.9.2012, Rs. C-273/11 (*Mecsek-Gabona Kft*), Slg. 2012.

freierung, sondern hat lediglich dienende Funktion. Etwas anderes gilt nur, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden.²⁴⁰ Davon ist jedoch regelmäßig auszugehen, da der Tatbestand der innergemeinschaftlichen Lieferung für die Finanzverwaltung nur in Ausnahmefällen aufgrund objektiver Merkmale feststellbar sein wird.²⁴¹

Die Beweislast für die Steuerbefreiung trägt der Lieferer der Gegenstände. Eine Ermittlungspflicht der Finanzbehörden kann auch nicht aus der Amtshilfe-Richtlinie und der Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden abgeleitet werden.²⁴² Zudem hält es der EuGH zur Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Erhebung der Mehrwertsteuer für erforderlich, dass die zuständigen Finanzbehörden unabhängig voneinander prüfen, ob die Voraussetzungen für den innergemeinschaftlichen Erwerb bzw. die Befreiung der entsprechenden Lieferung erfüllt sind. Die Erklärung des Käufers über den innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat kann ein Indiz dafür bilden, dass die Gegenstände tatsächlich den Liefermitgliedstaat verlassen haben, stellt jedoch keinen für die Steuerbefreiung maßgeblichen Beweis dar.²⁴³

3.3.4.2.3 Kontroll- und Informationsaustauschverfahren

Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, die durch die Zusammenfassenden Meldungen erhobenen Informationen sowie ein Verzeichnis aller Personen, die von diesem Mitgliedstaat eine MwSt-Nummer erhalten haben, in einer elektronischen Datenbank zu speichern.²⁴⁴ Darüber hinaus sollen ab 2013 auch die Angaben zur Identität, Tätigkeit, Rechtsform und Anschrift der Personen, denen eine MwSt-Numer zugeteilt wurde, und der Zeitpunkt, zu dem die Nummer zugeteilt wurde, sowie Angaben zu den zugeteil-

²⁴⁰ Vgl. EuGH vom 27.9.2007, Rs. C-146/05 (*Albert Collée*), Slg. 2007, Rn. 29-31 sowie EuGH vom 27.9.2012, Rs. C-587/10 (*VSTR*), Slg. 2010, wonach die Steuerbefreiung nicht allein wegen des Fehlens der MwSt-Nummer versagt werden kann, wenn der Lieferer alle zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat und er anderweitig hinreichend belegen kann, dass der Erwerber ein Steuerpflichtiger ist, der als solcher gehandelt hat. Formelle Mängel können also lediglich zu der Vermutung einer steuerpflichtigen Lieferung führen, welche durch objektive Hinweise widerlegt werden kann. Zur Widerlegungsmöglichkeit bei Verschleierung und Steuerhinterziehung siehe Lohse (2012), S. 100.

²⁴¹ Vgl. auch *Treiber* in Sölch/Ringleb (2012), § 6a, Rn 50-54.

²⁴² Vgl. EuGH vom 27.9.2007, Rs. C-184/05 (*Twoh*), Slg. 2007.

²⁴³ Vgl. EuGH vom 27.9.2007, Rs. C-409/04 (*Teleos u. a.*), Slg. 2007, Rn. 70, 71, 72.

²⁴⁴ Art. 22, 27 der Verordnung 1798/2003/EG (siehe FN 27).

3.3. Besteuerung grenzüberschreitender Umsätze

ten und ungültig gewordenen MwSt-Nummer und Informationen über nichtansässige Steuerpflichtige jeweils für mindestens fünf Jahre gespeichert werden.²⁴⁵

Über das Informationsaustauschsystem MIAS werden diese nationalen Datenbanken miteinander verlinkt, sodass sowohl die Angaben zu steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen als auch die Daten aller mehrwertsteuerlich erfassten Unternehmer zwischen den Mitgliedstaaten elektronisch ausgetauscht werden können. Dadurch sollen die nationalen Steuerverwaltungen den Fluss der innergemeinschaftlichen Lieferungen und Dienstleistungen beobachten und auf etwaige Unregelmäßigkeiten hin überprüfen können.²⁴⁶ Da die Richtlinie jedoch eine korrespondierende Meldung durch den Erwerber innergemeinschaftlicher Umsätze nicht verpflichtend vorschreibt, können die Informationen aus den Zusammenfassenden Meldungen allenfalls stichprobenartig mit den Mehrwertsteuererklärungen der Erwerber abgeglichen werden. Die Kontrolle dürfte zusätzlich dadurch erschwert werden, dass die Steuerzeiträume von den Mitgliedstaaten unterschiedlich festgelegt werden und daher auch vom Erklärungszeitraum der ZM abweichen können. Auch angesichts der hohen Datenmengen scheint die Effektivität des innergemeinschaftlichen Kontroll- und Informationsaustauschverfahrens begrenzt. So wurden allein in 2004 etwa 80 Millionen Informationen über MIAS ausgetauscht.²⁴⁷

Die zuständigen Behörden sollen sich zudem entweder automatisch oder spontan gegenseitig alle erforderlichen Informationen übermitteln, falls diese für das Kontrollsystem des Bestimmungsmitgliedstaats, in dem die Besteuerung erfolgen soll, notwendig sind, sofern ein Mitgliedstaat Grund zu der Annahme hat, dass in dem Bestimmungsmitgliedstaat ein Verstoß gegen die Mehrwertsteuervorschriften begangen wurde oder begangen werden wird, oder wenn im Bestimmungsmitgliedstaat die Gefahr eines Steuerverlusts besteht.²⁴⁸ Die Verordnung regelt zudem die Modalitäten für das Ersu-

²⁴⁵ Art. 17 der Verordnung 904/2010/EU (siehe FN 27).

²⁴⁶ Vgl. die Informationen der Europäischen Kommission unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_number/index_de.htm.

²⁴⁷ Vgl. die von der Kommission unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_number/index_de.htm bereitgestellten Informationen.

²⁴⁸ Art. 13 bis 15 der Verordnung 904/2010/EU (siehe FN 27)

chen um Informationen und um behördliche Ermittlungen.²⁴⁹ Die ersuchte Behörde ist verpflichtet, der ersuchenden Behörde die angeforderten Informationen unverzüglich, spätestens jedoch binnen drei Monaten zu übermitteln. Liegen der ersuchten Behörde die angeforderten Informationen bereits vor, so verkürzt sich die Frist auf einen Zeitraum von höchstens einem Monat.²⁵⁰ Im Einvernehmen zwischen der ersuchenden und der ersuchten Behörde dürfen Beamte der ersuchenden Behörde in den Amtsräumen der Verwaltungsbehörden des ersuchten Mitgliedstaats zugegen sein und Zugang zu Kopien der relevanten Unterlagen erhalten sowie an behördlichen Ermittlungen im ersuchten EU-Mitgliedstaat teilnehmen.²⁵¹

²⁴⁹ Art. 7 bis 12 der Verordnung 904/2010/EU (siehe FN 27).

²⁵⁰ Die Übermittlung von Informationen kann jedoch unter bestimmten Umständen abgelehnt werden, vgl. Art. 54 der Verordnung 904/2010/EU (siehe FN 27).

²⁵¹ Art. 28 der Verordnung 904/2010/EU (siehe FN 27).

Kapitel 4

Umsatzsteuerausfall

4.1 Leistungsfähigkeit des Umsatzsteuersystems

4.1.1 Aufkommenseffizienz des Umsatzsteuersystems

4.1.1.1 Ermittlung der Aufkommenseffizienz

Die Leistungsfähigkeit eines Umsatzsteuersystems kann daran gemessen werden, wie viel des theoretisch möglichen Steueraufkommens tatsächlich erhoben und eingenommen wird.¹ Sie hängt entscheidend von der konkreten Ausgestaltung des Umsatzsteuersystems (Steuerbefreiungen, Steuersätze u. ä.), der Erhebungseffizienz der Finanzverwaltung, dem Befolgungsgrad der steuerlichen Vorschriften sowie den zwischen diesen einzelnen Faktoren bestehenden Wechselwirkungen ab.² Das Verhältnis von tatsächlichem Steueraufkommen (Actual VAT revenue, VR_a) zu dem theoretisch möglichen (Potential VAT revenue, VR_p) gibt die Aufkommenseffizienz (VAT revenue ratio, VRR) an:

$$VRR = \frac{VR_a}{VR_p}. \quad (4.1)$$

¹ Vgl. OECD (2011), S. 112.

² So kann z. B. ein hoher Normalsteuersatz den Anreiz zu Steuerhinterziehung erhöhen, wohingegen mehrere niedrigere Steuersätze zu Abgrenzungsproblemen und höheren Befolgungs- und Erhebungskosten führen können, vgl. OECD (2011), S. 112.

Je größer der Wert für VRR , desto effizienter das Steuersystem. Indes ist fraglich, wie das potentielle Steueraufkommen VR_p zu ermitteln ist. Denkbar ist, dieses aus dem Bruttoinlandsprodukt (BIP) abzuleiten ($\tau * BIP / (1 + \tau)$). Eine perfekte Effizienzrate von 100 % ($VRR = 1$) wäre demnach unter einer Mehrwertsteuer vom Volkseinkommens (Y-) Typ erreicht, was jedoch dem Konsumsteuercharakter der Umsatzsteuer widerspricht.³ Die OECD legt daher den gesamten Endverbrauch als potentielle Bemessungsgrundlage zugrunde und ermittelt so das theoretisch mögliche Steueraufkommen auf Basis dessen, was im Sinne einer Konsumsteuer besteuert werden sollte.⁴ Die Höhe des privaten Endverbrauchs entnimmt sie den volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (VGR) der einzelnen Länder, welche die Ausgaben für den privaten Konsum (final consumption expenditure, FCE) nach international einheitlichem Standard (SNA 1993)⁵ berechnen (VGR-basiertes Top-down-Verfahren).⁶ Innerhalb der EU wird die VGR gemäß ESVG 1995⁷ erstellt.⁸ Somit ist eine (weitgehende) Vergleichbarkeit der Daten gewährleistet.

Da die VGR den privaten Konsum als Bruttogröße angibt, muss die hierauf lastende Umsatzsteuer herausgerechnet werden, um zu der potentiellen Bemessungsgrundlage (BMG_p) zu gelangen. Zu diesem Zweck werden die als Bruttogröße angegebenen Kon-

³ Vgl. Ebrill et al. (2001), S. 41; OECD (2011), S. 106.

⁴ Vgl. OECD (2011), S. 106.

⁵ System of National Accounts der UNO.

⁶ Dies beinhaltet auch die von gemeinnützigen Organisationen und staatlichen Institutionen getätigten Ausgaben für privaten Konsum. Gleichwohl weist die OECD darauf hin, dass der in den Gesamtrechnungen angegebene Wert zukünftig angepasst werden sollte, um die potentielle Bemessungsgrundlage besser abbilden zu können. Das betrifft z. B. den privaten Erwerb von Wohneigentum, der nicht unter den privaten Konsumausgaben, sondern als Bruttokapitalbildung erfasst wird, vgl. ausführlich OECD (2011), S. 106-108.

⁷ Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung. Das ESVG 1995 stimmt im Wesentlichen mit dem SNA 1993 überein, ist in seiner Präsentation aber stärker auf die volkswirtschaftlichen Strukturen der Mitgliedstaaten ausgerichtet, vgl. die unter <http://circa.europa.eu/irc/dsis/nfaccount/info/data/esa95/de/esa00001.htm> veröffentlichten Informationen. Ab 2014 soll das ESVG an die Neufassung des SNA 2008 angepasst werden, vgl. Art. 5 Abs. 1 des Vorschlags für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates zum Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen auf nationaler und regionaler Ebene in der Europäischen Union (KOM/2010/0774 endg.).

⁸ Da die Kommission die Daten der VGR für die Berechnungen im Rahmen der Gemeinschaftsverwaltung und des Gemeinschaftshaushalts verwendet, müssen die VGR nach einheitlichen Grundsätzen erstellt werden, vgl. Erw. 3 und 4 der Verordnung des Rates vom 25.6.1996 zum Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen auf nationaler und regionaler Ebene in der Europäischen Gemeinschaft (2223/96/EG).

4.1. Leistungsfähigkeit des Umsatzsteuersystems

sumausgaben um das tatsächliche Steueraufkommen gekürzt: $BMG_p = FCE - VR_a$. Auf diese potentielle Bemessungsgrundlage wird der Normalsteuersatz τ angewandt, sodass sich die Aufkommenseffizienz wie folgt bestimmt⁹:

$$VRR = \frac{VR_a}{(FCE - VR_a) * \tau}. \quad (4.2)$$

Auch die Verwendung eines einheitlichen Steuersatzes begründet die OECD mit dem Ziel einer effizienten Besteuerung.¹⁰ Die Aufkommenseffizienz VRR ermittelt sich demnach auf Basis eines effizienztheoretischen Ideals, das in der Besteuerung des gesamten privaten Konsums mit einem einheitlichen Steuersatz besteht. Liegt die Effizienzrate unter 100 % ($VRR < 1$), so weicht entweder das Steuersystem vom effizienztheoretischen Ideal ab - etwa aufgrund von Steuerbefreiungen oder wegen der Anwendung reduzierter Steuersätze - oder das kassenmäßige Aufkommen wird durch Nichtbefolgung bzw. Erhebungseffizienzen gemindert. Demgegenüber deuten Werte von über 100 % ($VRR > 1$) darauf hin, dass bestimmte Konsumausgaben einer mehrfachen Besteuerung unterliegen oder auch Investitionen besteuert werden.¹¹

Zur Vorgehensweise der OECD ist anzumerken, dass hier die Höhe des potentiellen Steueraufkommens von der Höhe des kassenmäßigen Aufkommens abhängt, wodurch es zu Verzerrungen kommt. Ist nämlich das kassenmäßige Aufkommen z. B. aufgrund von Steuerhinterziehung geschmälert worden, so wird (c. p.) die potentielle Bemessungsgrundlage $FCE - VR_a$ und folglich auch das potentielle Steueraufkommen zu hoch bemessen. Das bedeutet, dass eventuelle Erhebungsdefizite zwar zutreffend den Zähler der Gleichung 4.2 verringern, gleichzeitig aber auch den Nenner erhöhen, obwohl dieser konstant bleiben sollte. Denn für die Höhe des theoretisch möglichen Steueraufkommens sind Erhebungsdefizite irrelevant. Insgesamt hat dies den Effekt, dass die Aufkommenseffizienz zu niedrig ausgewiesen wird.

⁹ Vgl. OECD (2011), S. 107.

¹⁰ Vgl. OECD (2011), S. 106.

¹¹ So ermitteln z. B. Ebrill et al. (2001) für Brasilien eine Effizienzrate von 122 %, was auf einen unvollständigen Vorsteuerabzug zurückzuführen ist (S. 42).

Umgekehrt bewirkt eine Erhöhung des kassenmäßigen Aufkommens, z. B. weil auch Investitionsausgaben besteuert werden, dass die Aufkommenseffizienz zu hoch ausgewiesen wird.¹² Die Verzerrung ist umso größer, je stärker das kassenmäßige Einkommen vom theoretisch möglichen Einkommen abweicht. Zur Vermeidung dieser Verzerrungen sollte das potentielle Steueraufkommen stattdessen durch Anwendung des Bruttosteuerersatzes $\tau_{in} = \tau/(1+\tau)$ auf die (Brutto-) Konsumgröße FCE berechnet werden, sodass:

$$VRR = \frac{VR_a}{FCE * \tau/(1+\tau)}. \quad (4.3)$$

Unter Zugrundelegung des in der VGR enthaltenen Endverbrauchs und durch die Anwendung des einheitlichen Steuersatzes kann wiederum das effizienztheoretische Ideal abgebildet werden, sodass sich Steuerbefreiungen und -ermäßigungen in einem verringerten Wert für VRR niederschlagen. Gleichwohl bleibt das potentielle Steueraufkommen von der Höhe des tatsächlichen Aufkommens unberührt, sodass ausfallbedingte Abweichungen vom potentiellen Einkommen unverzerrt wiedergegeben werden.¹³

4.1.1.2 Vergleich der Aufkommenseffizienzen

Abbildung 4.1 zeigt die von der OECD für 2008 berechneten Aufkommenseffizienzen der einzelnen OECD-Mitgliedstaaten.¹⁴ Es zeigt sich, dass Neuseeland mit 98 % die höchste Aufkommenseffizienz aufweist. Dies ist auf die breite Bemessungsgrundlage der neuseeländischen Goods and Services Tax (GST), die nur sehr wenige Befreiungen kennt,¹⁵ sowie auf den Einsatz eines einheitlichen Steuersatzes zurückzuführen.

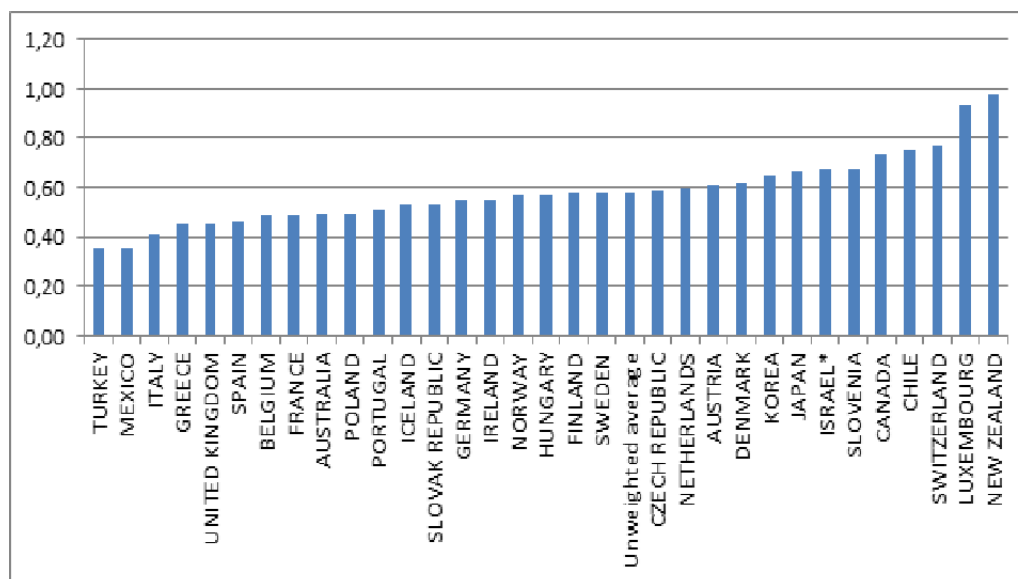
¹² Während sich der Zähler in diesem Fall erhöht, verringert sich das im Nenner ausgewiesene potentielle Steueraufkommen, welches jedoch konstant bleiben sollte.

¹³ Allerdings bilden die Angaben in der VGR die potentielle Bemessungsgrundlage nicht immer zutreffend ab (s. o., FN 6), sodass auch diese Werte mit einem Bias behaftet sind.

¹⁴ Estland ist erst seit Dezember 2010 Mitglied der OECD und war daher nicht Gegenstand der Untersuchung. Ebenfalls von der Analyse ausgenommen sind die USA, da diese als einziger OECD-Mitgliedstaat kein Mehrwertsteuersystem anwenden.

¹⁵ Z. B. unterliegt auch die öffentliche Hand der Besteuerung, vgl. Cnossen (1998), S. 402 f.

4.1. Leistungsfähigkeit des Umsatzsteuersystems



Quelle: OECD (2011), S. 112.

Abbildung 4.1: Aufkommenseffizienz *VRR*

Demgegenüber verzeichnen die Türkei und Mexiko mit nur 35 % die niedrigste Effizienzrate. Ursächlich hierfür dürften vor allem die zahlreichen echten und unechten Steuerbefreiungen sowie Steuerermäßigungen sein.¹⁶

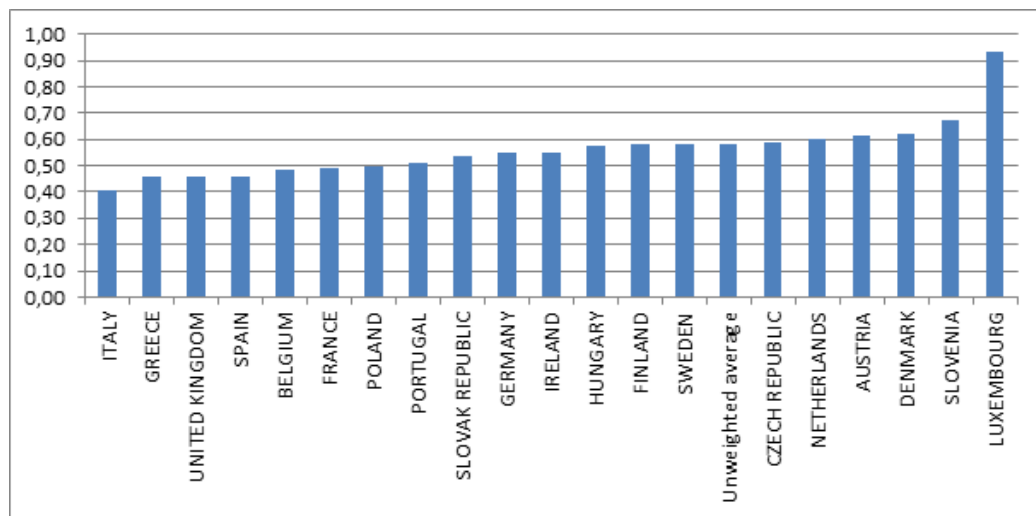
Die Werte der 20 von der OECD untersuchten EU-Mitgliedstaaten (Abbildung 4.2) sollten erwartungsgemäß niedrigere Effizienzzraten aufweisen, da einerseits die MwSt-SystRL verschiedene Steuerbefreiungen vorsieht und andererseits die Mitgliedstaaten in aller Regel umfassend von dem Einsatz reduzierter Steuersätze Gebrauch machen. Aufgrund des verbindlichen Charakters der Steuerbefreiungen sollten die Abweichungen von der effizienztheoretischen Bemessungsgrundlage für alle Mitgliedstaaten annähernd gleich sein.¹⁷ Differenzen können jedoch aus dem unterschiedlichen Einsatz ermäßigter Steuersätze resultieren.

Vor diesem Hintergrund überrascht es, dass die Effizienzrate für Luxemburg mit 93 % ähnlich hoch ausfällt wie für Neuseeland. Die OECD führt dies auf die große

¹⁶ Vgl. die Angaben unter OECD (2011), S. 80-86.

¹⁷ Zwar dürfen keine weiteren Befreiungen eingeführt werden, doch sind Beschränkungen zulässig. Zudem ist das Optionsrecht des Art. 137 nicht verbindlich vorgeschrieben.

wirtschaftliche Bedeutung des Finanzsektors in Luxemburg und den damit verbundenen Kaskadeneffekt zurück.¹⁸ Je nach Größe und Struktur des Marktes für derartige Dienstleistungen kann dadurch mehr Umsatzsteuer generiert werden, als bei einer Besteuerung dieser Dienstleistungen erhoben würde.¹⁹ In diesem Fall ist das tatsächliche Steueraufkommen und demzufolge auch die Effizienzrate zu hoch bemessen.



Quelle: OECD (2011), S. 112.

Abbildung 4.2: Aufkommenseffizienz VRR der EU-Mitgliedstaaten

Im Übrigen bewegen sich die Effizienzzraten der EU-Länder zwischen 40 % (Italien) und 68 % (Slowenien), wobei die meisten unterhalb des ungewichteten Durchschnitts von 58 % liegen. Da die Abweichungen des Steuersystems vom effizienztheoretischen Ideal für alle Mitgliedstaaten annähernd gleich sein sollten, könnten unterschiedliche Werte für VRR ein Indiz für Unterschiede in der Erhebungseffizienz bzw. dem Ausmaß an Umsatzsteuerausfall in den einzelnen Mitgliedstaaten sein.

Ebrill et al. (2001) gelangen anhand der Daten aus den 1990er Jahren zu ähnlichen Ergebnissen wie die OECD, wobei die angegebenen Effizienzzraten („*C-efficiency ratio*“)

¹⁸ Vgl. OECD (2011), S. 108. Hauptsächlich ist jedoch vielmehr der Nachholeffekt des Allphasen-Prinzips, vgl. Abschnitt 2.1.2.2.

¹⁹ Deswegen schlägt die OECD vor, für zukünftige Berechnungen das tatsächliche Steueraufkommen durch Rückgriff auf die von der Finanz- und Versicherungsbranche in Anspruch genommenen Vorleistungen entsprechend anzupassen, vgl. OECD (2011), S. 108.

leicht über denen der OECD liegen. Dies könnte daran liegen, dass das potentielle Steueraufkommen nicht durch $(FCE - VR_a) * \tau$ (Gleichung 4.2), sondern (zutreffender) durch $FCE * \tau / (1 + \tau)$ (Gleichung 4.3) gegeben ist.²⁰ Die durchschnittliche Effizienzrate für die EU beziffern Sie mit 64 %; für Neuseeland ermitteln sie einen Wert von 103 %.

4.1.1.3 Aussagekraft der Aufkommenseffizienz

Die Aufkommenseffizienz stellt zwar grundsätzlich ein geeignetes Mittel dar, die Leistungsfähigkeit eines Steuersystems zu beurteilen. Indes ist nicht ersichtlich, welcher Teil der Differenz zwischen theoretisch möglichem und tatsächlichem Aufkommen auf Abweichungen von der effizienztheoretischen Bemessungsgrundlage entfällt und welcher Teil einem Umsatzsteuerausfall geschuldet ist. Um diese Effekte isoliert betrachten zu können, muss - je nach Untersuchungsziel - der Zähler bzw. der Nenner in Gleichung 4.2 durch das auf Basis des geltenden Rechts theoretisch mögliche Steueraufkommen (VR_{pa}) ersetzt werden.

Gleichung 4.4 gibt folglich einzig die Abweichung des geltenden Steuerrechts von dem effizienztheoretischen Ideal (Anwendung eines einheitlichen Umsatzsteuersatzes auf den gesamten privaten Konsum) an:²¹

$$VRR_p = \frac{VR_{pa}}{(FCE - VR_a) * \tau}. \quad (4.4)$$

Die sich ergebende Effizienzrate VRR_p ist im Sinne einer politischen Effizienz zu interpretieren. Unterstellt wird, dass das gesamte de lege lata theoretisch mögliche Aufkommen auch tatsächlich erhoben und eingenommen wird. Je mehr steuerbare Umsätze steuerbefreit sind oder einem reduzierten Steuersatz unterliegen, desto niedriger die Effizienzrate.

²⁰ Obwohl die Vorgehensweise grundsätzlich derjenigen der OECD gleicht, ist die konkrete Herleitung des hypothetischen Steueraufkommens nicht ersichtlich, vgl. ausführlich Ebrill et al. (2001), S. 40-42 sowie 203-205. Da das kassenmäßige Aufkommen regelmäßig ausfallbedingt geschmälert ist, ist davon auszugehen, dass die von der OECD berechneten Effizienzzraten tendenziell zu niedrig ausgewiesen sind.

²¹ Vgl. OECD (2011), S. 110.

Demgegenüber lässt sich durch das Verhältnis von tatsächlichem zu de lege lata theoretisch möglichem Steueraufkommen (Gleichung 4.5) isoliert die Erhebungseffizienz darstellen:

$$VRR_c = \frac{VR_a}{VR_{pa}}. \quad (4.5)$$

Die Erhebungseffizienz VRR_c misst daher sowohl die Einnahmefizienz der Finanzverwaltung als auch den Befolgungsgrad durch die Steuerpflichtigen. Sie liegt unter 100 %, sofern es durch Nicht-Befolgung oder Ineffizienzen bei Steuerverwaltung (Nicht-Erhebung) zu Steuerausfällen kommt.

Die Aufkommenseffizienz kombiniert beide Effizienzzraten ($VRR = VRR_p * VRR_c$), weswegen sich die Effekte nur schwer isolieren lassen. Die OECD begründet diese Vorgehensweise mit der praktischen Schwierigkeit, das auf Basis des geltenden Rechts theoretisch mögliche Steueraufkommen zu berechnen.²²

4.1.2 Erhebungseffizienz des Umsatzsteuersystems

4.1.2.1 Ermittlung der Umsatzsteuer-Ausfallquote

Interpretiert man die Leistungsfähigkeit eines Umsatzsteuersystems im Sinne einer Erhebungseffizienz, so fragt man ausschließlich danach, wie viel des nach geltendem Recht theoretisch möglichen Steueraufkommens erhoben und eingenommen wird. Ineffizienzen aufgrund von Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen bleiben bei dieser Betrachtung außen vor. Aus der Differenz zwischen potentiell und tatsächlichem Steueraufkommen ergibt sich wiederum der Umsatzsteuerausfall. Setzt man Umsatzsteuerausfall und hypothetisches Steueraufkommen zueinander ins Verhältnis, erhält man die Ausfallquote ρ , welche sich alternativ auch aus der Erhebungseffizienz VRR_c ableiten lässt:

$$VRR_c = \frac{VR_a}{VR_{pa}} \Leftrightarrow \rho = 1 - \frac{VR_a}{VR_{pa}} = \frac{(VR_{pa} - VR_a)}{VR_{pa}}. \quad (4.6)$$

²² Vgl. OECD (2011), S. 110.

4.1. Leistungsfähigkeit des Umsatzsteuersystems

Die Schwierigkeit besteht darin, das auf Basis des geltenden Rechts theoretisch mögliche Steueraufkommen zu berechnen. Für Deutschland werden diese Berechnungen vor allem vom ifo Institut²³ durchgeführt. Sowohl die vom ifo Institut als auch die von der britischen Zoll- und Steuerbehörde (HM Revenue & Customs) seit 2001 jährlich durchgeführten Schätzungen für Großbritannien²⁴ beruhen auf einem VGR-basierten Top-down-Verfahren, wie es auch die OECD anwendet.²⁵ Auch einer von der EU-Kommission in Auftrag gegebenen Studie zum Umsatzsteuerausfall in der EU (Reckon-Report) liegt diese Methodik zugrunde.²⁶

Ausgehend von den Daten aus der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung und unter Berücksichtigung der länderspezifischen Verwendungstabellen oder der symmetrischen Input-Output-Tabellen²⁷ wird in additiver Weise die gesamtwirtschaftliche Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage abgeleitet.²⁸ Diese beinhaltet neben den Ausgaben des privaten Konsums auch alle weiteren Ausgabenpositionen, auf denen nicht erstattungsfähige Mehrwertsteuer lastet. Hierunter fallen die von staatlichen Institutionen und gemeinnützigen Organisationen getätigten Ausgaben sowie Vorleistungen und Investitionen sonstiger nicht vorsteuerabzugsberechtigter Wirtschaftsbereiche.²⁹

²³ Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München e. V.

²⁴ Abrufbar unter <http://www.hmrc.gov.uk/stats/measuring-tax-gaps.htm>.

²⁵ Vgl. zur Methode des ifo Instituts insbesondere Nam/Parsche/Schaden (2001), S. 129-131 und Dziadkowski et al. (2002), S. 5-7; vgl. aber auch Deutsche Bundesbank (2002), S. 28 f. Zur Vorgehensweise von HM Revenue & Customs, vgl. HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.9-2.15.

²⁶ Vgl. Reckon LLP (2009), Rn. 10-14.

²⁷ Neben Informationen über den privaten Konsum werden auch Angaben zu zwischenunternehmerischen Umsätzen benötigt, die sich nur schwer in verlässlicher Weise aus den aggregierten Daten der VGR ableiten lassen, vgl. HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.6; 2.26-2.28. Der Reckon-Report (Reckon LLP (2009)) greift daher ergänzend auf die länderspezifischen Aufkommens- und Verwendungstabellen zurück. Diese stellen die Produktionsprozesse und Transaktionen für bestimmte Waren oder Wirtschaftsbereiche in einer Matrix dar. Demgegenüber greift das ifo Institut auf Sonderstatistiken und auf Input-Output-Tabellen zurück, in denen Aufkommen und Verwendung entweder nach Produkt oder nach Wirtschaftsbereich zusammengestellt wird, vgl. die Informationen des statistischen Amtes der Europäischen Union (Eurostat) unter http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/esa95_supply_use.input.tables/introduction.

²⁸ Alternativ kann die makroökonomische Bemessungsgrundlage auch nach der subtraktiven Methode ermittelt werden, vgl. Deutsche Bundesbank (2002), S. 28 f.

²⁹ Z. B. die Kredit- und Versicherungsbranche, das Grundstücks- und Wohnungswesen, das Bildungswesen oder die Post, vgl. Gebauer (2008), S. 135; Nam/Parsche/Schaden (2001), S. 131.

Während beim OECD-Ansatz jedoch der Normalsteuersatz auf diese Bemessungsgrundlage angewandt wird, ist es für die Ermittlung des *de lege lata* Steueraufkommens erforderlich, diese in gemäß des geltenden Steuerrechts steuerpflichtige und steuerbefreite Positionen aufzuteilen. Durch Multiplikation der steuerpflichtigen Positionen mit dem jeweils zutreffenden Steuersatz (Normalsteuersatz bzw. ermäßigter Steuersatz) ergibt sich das hypothetische Aufkommen (VR_{pa}).³⁰ Falls einer Position der Steuersatz nicht eindeutig zugeordnet werden kann, weil die darin enthaltenen Unterpositionen verschiedenen Steuersätzen unterliegen, wird ein gewichteter Durchschnittssatz ermittelt.³¹ In analoger Vorgehensweise wird die auf steuerfreien Leistungen lastende, nicht abzugsfähige Vorsteuer berechnet und dem potentiellen Aufkommen hinzuaddiert.³² Umgekehrt werden Umsatzsteuerbeträge, die z. B. aufgrund der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer nicht erhoben werden, abgezogen.³³

Die aus der VGR abgeleitete steuerliche Bemessungsgrundlage ergibt sich gem. Absatz 1.57 ESVG nach dem Grundsatz der periodengerechten Zurechnung (*accrual basis*), was auch dem Zeitpunkt der Steuerentstehung nach Art. 63 entspricht.³⁴ Allerdings kann die Steuerentrichtung bis zu zwei Monate nach Entstehung der Steuerpflicht erfolgen, sodass Steuerentstehung und -entrichtung in verschiedene Kalenderjahre fallen können. Fraglich ist, inwieweit das zeitliche Auseinanderfallen von Steuerentstehung und -entrichtung das theoretische bzw. das kassenmäßige Aufkommen beeinflusst. Das ifo Institut berücksichtigt diesen Zeiteffekt, indem das theoretische Steueraufkommen der betrachteten Periode t um einen bestimmten Anteil ω gekürzt und gleichzeitig um

³⁰ Da die VGR Bruttobeträge ausweist, gelangt nicht der Nettosteuersatz τ_{ex} , sondern der Bruttosteuersatz $\tau_{in} = \tau_{ex}/(1 + \tau_{ex})$ zur Anwendung, vgl. Nam/Parsche/Schaden (2001), S. 131.

³¹ Dies ähnelt der Vorgehensweise zur Berechnung der gewogenen mittleren Mehrwertsteuersätze (Verordnung des Rates vom 29. Mai 1989 über die endgültige einheitliche Regelung für die Erhebung der Mehrwertsteuereigenmittel (1553/89/EWG, EURATOM)), vgl. Reckon LLP (2009), Rn. 24.

³² Zu weiteren Korrekturmaßnahmen, z. B. in Bezug auf die Besteuerung der Landwirte oder selbst-erstellte Anlagen, vgl. Nam/Parsche/Schaden (2001), S. 132 sowie Gebauer (2008), S. 135. Darüber hinaus werden auch die in einigen Mitgliedstaaten z. B. für PKW bestehende Vorsteuerabzugsbeschränkungen pauschal berücksichtigt, vgl. Reckon LLP (2009), Rn. 15.

³³ Vgl. z. B. Reckon LLP (2009), Rn. 15. Hierunter fällt auch die in Großbritannien mögliche Erstattung für kommunale Behörden für die ihnen von Dritten in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer. Dies erfolgt außerhalb des Mehrwertsteuersystems, mindert jedoch das *de lege lata* theoretisch mögliche Steueraufkommen, vgl. HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.10.; Reckon LLP (2009), Rn. 211-213.

³⁴ Von der Ausnahme nach Art. 66 Abs. 1 (Ist-Besteuerung) abgesehen.

4.1. Leistungsfähigkeit des Umsatzsteuersystems

den Anteil ω des theoretischen Vorjahresaufkommens erhöht wird, woraus das modifizierte hypothetische Aufkommen resultiert: $VR_{pa}^t = \omega VR_{pa}^{t-1} + (1 - \omega)VR_{pa}^t$.³⁵ Das tatsächliche Aufkommen VR_a bemisst das ifo Institut demzufolge zahlungsstromorientiert,³⁶ also anhand der in diesem Zeitraum erfolgten Ein- und Auszahlungen.

Demgegenüber verzichtet der Reckon-Report auf eine Korrektur des theoretischen Aufkommens, da dieses auf Basis aller wirtschaftlichen Aktivitäten der betrachteten Periode berechnet werden soll.³⁷ Mithin kann für die Ermittlung des kassenmäßigen Aufkommens nicht auf Zahlungsströme abgestellt werden. Dem Reckon-Report liegt stattdessen das in der VGR abgebildete kassenmäßige Aufkommen zugrunde, welches nach Absatz 4.26 ESVG ebenfalls periodengerecht auszuweisen ist, sodass sich kassenmäßiges und hypothetisches Aufkommen nach denselben Grundsätzen ermitteln.³⁸ Tatsächlich erscheint es sachgerechter, die wirtschaftlichen Aktivitäten der betrachteten Periode zugrunde zu legen. Zudem können hierbei pauschale Korrekturmaßnahmen unterbleiben, was die Schätzgenauigkeit erhöht. Daher ist diese Methode vorzuziehen.

Schließlich nahm das ifo Institut für alle Berechnungen bis 2005 noch einen pauschalen Abschlag von 1 %³⁹ bzw. 1,5 %⁴⁰ auf das modifizierte hypothetische Aufkommen vor, um Steuerniederschlagungen z. B. aufgrund von Insolvenzen zu berücksichtigen. Diese Beträge sollten nach geltendem Recht aufkommenswirksam sein, können jedoch mangels Masse nicht eingenommen werden. Sofern die Umsatzsteuer-Ausfallquote auch insolvenzbedingte Ausfälle unverzerrt abbilden soll, sollte ein solcher Abschlag unterbleiben. Den neueren Berechnungen des ifo Instituts liegt ein modifizierter Ansatz zugrunde, der auf einen pauschalen Abschlag verzichtet.⁴¹

³⁵ Dadurch sollen zudem auch Zahlungsaufschübe bzw. Nach- oder Rückzahlungen erfasst werden. Der Wert für ω beträgt zumeist 10 %, vgl. ausführlich Nam/Parsche/Schaden (2001), S. 133 f.

³⁶ Vgl. Nam/Parsche/Schaden (2001), S. 134, die das kassenmäßige Aufkommen als „[...] *the collected VAT revenues in cash term*“ definieren.

³⁷ Vgl. Reckon LLP (2009), Rn. 209-213.

³⁸ So im Ergebnis auch HM Revenue & Customs (2002), die das auf Kalenderjahrbasis periodengerecht ermittelte theoretische Aufkommen dem kassenmäßigen Aufkommen des (um 3 Monate zeitverschobenen) Fiskaljahres gegenüberstellen (Rn. 2.19).

³⁹ Vgl. Nam/Parsche/Schaden (2001), S. 133.

⁴⁰ Vgl. Dziadkowski et al. (2002), S. 7.

⁴¹ Vgl. Gebauer/Parsche (2005), S. 13. Demzufolge spricht das ifo Institut nicht mehr von einer „Steuerhinterziehungsquote“ (vgl. Dziadkowski et al. (2002), S. 7), sondern von der „Steuerausfallquote“.

4.1.2.2 Vergleich der Umsatzsteuer-Ausfallquoten in der EU

4.1.2.2.1 Gegenüberstellung der Ergebnisse

Anhand der beschriebenen Methode gelangt das ifo Institut für Deutschland zu einem Ausfallvolumen von 12 Mrd. EUR im Jahre 1998 bis hin zu 18 Mrd. EUR bzw. 18,5 Mrd. EUR in den Jahren 2001-2005 und 17 Mrd. EUR im Jahre 2008, was einer Ausfallquote von 8,5 % (1998) bis 12 % (2004) entspricht. In den Jahren 2007 und 2008 sank diese wieder auf 9 %.⁴²

Der Reckon-Report ermittelt für die gesamte EU⁴³ ein Ausfallvolumen von ca. 91 Mrd. EUR in 2000 bis hin zu 113,3 Mrd. EUR in 2005 und ca. 106,7 Mrd. EUR in 2006. Die durchschnittliche Ausfallquote blieb im betrachteten Zeitraum annähernd gleich und lag zwischen 12 % (2006) und 14 % (2001-2004).⁴⁴ Die vom Europäischen Rechnungshof für 1991-1993 berechnete durchschnittliche Ausfallquote in 9 der damaligen Mitgliedstaaten⁴⁵ liegt mit 17,35 % noch leicht darüber.⁴⁶

Tabelle 4.1 gibt einen Überblick über die Entwicklung der Ausfallquoten in den einzelnen Mitgliedstaaten. Vergleicht man die Ergebnisse des Reckon-Report mit den von nationalen Instituten durchgeführten Schätzungen, so zeigt sich, dass der Reckon-Report (mit Ausnahme von Italien) tendenziell höhere Ausfallquoten ermittelt, die Ergebnisse aber dennoch vergleichbar sind.

⁴² Vgl. Nam/Parsche (2007), S. 55. Im Jahre 1994 bzw. 1995 betrug die Ausfallquote hingegen nur 1,6 % bzw. 5,2 %, Nam/Parsche/Schaden (2001), S. 135.

⁴³ Bulgarien und Rumänien sind nicht Gegenstand der Untersuchung, da sie zu diesem Zeitpunkt noch nicht Mitglied der EU waren. Außerdem wurde Zypern von der Analyse ausgenommen, da diese Verwendungstabellen nicht öffentlich zugänglich waren, vgl. Reckon LLP (2009), Rn. 10-21.

⁴⁴ Vgl. Reckon LLP (2009), Rn. 25-26.

⁴⁵ Dies sind Belgien, die Niederlande, Luxemburg, Italien, Deutschland, Irland, Großbritannien, Frankreich, Dänemark, Griechenland, Spanien und Portugal. Es ist jedoch nicht ersichtlich, welche Länder der Europäische Rechnungshof untersucht hat.

⁴⁶ Vgl. Europäischer Rechnungshof (1998), Rn. 4.16-4.17, wonach „die Differenz zwischen den getätigten MwSt.-Einnahmen und der theoretischen MwSt. [...] fast 21 % der von diesen Mitgliedstaaten getätigten Einnahmen“ ausmacht. Hieraus kann die Ausfallquote ρ wie folgt berechnet werden: $(V_{pa} - V_a)/V_a = 0,21 \leftrightarrow \rho = (V_{pa} - V_a)/V_{pa} = 0,21V_a/1,21V_a = 0,1735$. Obwohl auch der Europäische Rechnungshof ein VGR-basiertes Verfahren anwendet, ist die Vergleichbarkeit mit dem Reckon-Report allerdings dadurch eingeschränkt, dass die Neufassung durch das ESVG 1995 erst seit 1999 anzuwenden ist, vgl. Art. 7 Abs. 1 der Verordnung 2223/96/EG (siehe FN 8).

4.1. Leistungsfähigkeit des Umsatzsteuersystems

Tabelle 4.1: Umsatzsteuer-Ausfallquoten in der EU (in %)

Land	1994	1996	2000	2002	2004	2006
AT			13	10	13	14
BE	18,0 ^α	20,1 ^α	10	13	12	11
CZ			15	16	13	18
DE	1,6 ^α	7,5 ^α	12 (9 ^β)	13 (11,5 ^β)	14 (12 ^β)	10 (9,5 ^β)
DK	4,5 ^α	3,8 ^α	8 (6 ^β)	8 (6 ^β)	7	4
EE			12	15	21	8
ES	19,2 ^α	24 ^α	9	12	8	2
FI			2	4	5	5
FR			5	7	7	7
GR	19,8 ^α	20,3 ^α	24	20	29	30
HU			15	25	24	23
IE			5	3	4	2
IT			22 (31 ^β)	24 (31 ^β)	27	22
LT			15	18	28	22
LU			12	5	2	1
LV			31	32	31	22
MT			17	4	14	11
NL	3,8 ^α	1,6 ^α	7	9	6	3
PL			22	20	19	7
PT	13,9 ^α	15,6 ^α	5	7	8	4
SE	1,2 ^ε	2,3 ^ε	6 (1,9 ^ε)	4 (0,8 ^ε)	4	3
SI			16	13	8	4
SK			27	27	24	28
UK	11,9 ^δ	13,9 ^δ	16 (14,5 ^δ)	15 (15,4 ^γ)	16 (10,5 ^γ)	17 (12,1 ^γ)

Eigene Darstellung; Quelle: Soweit nicht anderweitig angegeben, sind die Werte den länderspezifischen Analysen im Reckon-Report entnommen, vgl. Reckon LLP (2009), S. 23-46. Zahlen in Klammern geben zum Vergleich die von nationalen Instituten ermittelten Werte an.

^α Quelle: Nam/Parsche/Schaden (2001), S. 135.

^β Quelle: Reckon LLP (2009), Rn. 331. Die im Reckon-Report angegebenen absoluten Werte wurden zur besseren Vergleichbarkeit als Ausfallquote ρ dargestellt.

^γ Quelle: HM Revenue & Customs (2011), S. 1.

^δ Quelle: HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.22.

^ε Quelle: Skatteverket (2008), S. 31.

Abweichungen können sich z. B. durch die unterschiedliche Zuordnung von reduzierten Steuersätzen bzw. durch eine unterschiedliche Gewichtung des Durchschnittssteuersatzes ergeben. Für Großbritannien resultieren außerdem Abweichungen aufgrund von Änderungen bei der Erstellung der VGR durch das britische statistische Amt. Hierdurch

hat sich die gesamtwirtschaftliche Bemessungsgrundlage für die betrachteten Jahre reduziert, was folglich auch mit niedrigeren Ausfallquoten verbunden ist.⁴⁷ Tabelle 4.1 stellt die revidierten Werte gemäß HM Revenue & Customs (2011) dar.

Für Deutschland, Großbritannien und Italien bestehen bereits bei der Berechnung des tatsächlichen Steueraufkommens Differenzen,⁴⁸ sodass Abweichungen bei den ermittelten Ausfallquoten unvermeidbar sind. Dies ist auf die skizzierten Unterschiede bei der Berücksichtigung des zeitlichen Auseinanderfallens von Steuerentstehung und -entrichtung zurückzuführen.⁴⁹ Zudem nimmt der Reckon-Report keinen Abschlag für insolvenzbedingte Ausfälle vor, wie dies z. B. bei älteren Berechnungen des ifo Instituts der Fall ist.

Die Schätzgenauigkeit der Ausfallquoten hängt nicht nur von der zugrunde liegenden Methodik, sondern auch von der Korrektheit der jeweiligen VGR und damit vor allem von der zutreffenden Erfassung der Schattenwirtschaft ab.⁵⁰ Denn obwohl die VGR auch die Aktivitäten des informellen Sektors vollständig abbilden soll, enthält das ESVG keine Vorschriften darüber, wie deren Ausmaß zu berechnen ist.⁵¹ Bei unzutreffenden Schätzungen wird auch das hypothetische Steueraufkommen falsch bemessen. Eine Unterbewertung schattenwirtschaftlicher Aktivitäten führt folglich dazu, dass die Ausfallquote zu niedrig ausgewiesen wird.⁵²

⁴⁷ Vgl. HM Revenue & Customs (2012), Rn. 2.17.

⁴⁸ Vgl. Reckon LLP (2009), Rn. 331 (Tabelle 43).

⁴⁹ Für Großbritannien resultieren diese Unterschiede daher, dass Ausfälle aufgrund von Erstattungen, die außerhalb des Mehrwertsteuersystems erfolgen, in dem von HM Revenue & Customs berechneten theoretischen Aufkommen nicht enthalten sind, wohingegen der Reckon-Report diese Kürzung nicht vornimmt, vgl. FN 33 und Reckon LLP (2009), Rn. 211-213.

⁵⁰ Die deutsche Bundesregierung hält die Ergebnisse des Reckon-Report daher für „wenig belastbar“, vgl. Bundesregierung (2011), S. 13.

⁵¹ Vgl. Reckon LLP (2009), Rn. 217. Darüber hinaus ist z. B. strittig, ob auch kriminelle Aktivitäten wie Drogenhandel mit zu berücksichtigen sind, vgl. Braakmann (2004), S. 15. Für Zwecke der Ermittlung der hypothetischen Bemessungsgrundlage sollten jedoch nur legale schattenwirtschaftliche Aktivitäten enthalten sein, vgl. dazu Abschnitt 4.2.1.4.1.1.

⁵² Vgl. ausführlich Reckon LLP (2009), Rn. 170-171 und 217, die für ihre Analyse unterstellen, dass alle Mitgliedstaaten die Schattenwirtschaft vollständig in der VGR abbilden. Dies dürfte aber kaum der Fall sein; vielmehr scheinen die Mitgliedstaaten diese sehr uneinheitlich zu erfassen, vgl. Euratom: Entscheidung der Kommission vom 22.2.1994 über Maßnahmen zur Durchführung der Richtlinie 89/130/EWG (94/168/EG), Erw. 4. Für Deutschland wird angenommen, dass nur ca. 10 % des schattenwirtschaftlichen Volumens in der VGR enthalten sind, vgl. Enste/Schneider (2006), S. 188 sowie Feld/Schneider (2010), S. 124 f.

4.1. Leistungsfähigkeit des Umsatzsteuersystems

Betrachtet man die Ergebnisse in Tabelle 4.1 im Zeitablauf, so lässt sich kein allgemeiner Trend bei der Entwicklung der Ausfallquoten erkennen. Während die Ausfallquoten für die meisten Länder im betrachteten Zeitraum vergleichsweise stabil blieben, sind diese für Belgien, Luxemburg, Irland, Polen, Portugal sowie Spanien und Slowenien im Zeitablauf teils signifikant gesunken. Demgegenüber weisen Griechenland, Ungarn und Litauen steigende Ausfallquoten auf. Auffallend sind die großen Unterschiede bei den länderspezifischen Ausfallquoten. Für 2006 lagen diese nach Angaben des Reckon-Report zwischen 1 % für Luxemburg und 30 % für Griechenland.

Tabelle 4.2: Aggregierte Umsatzsteuer-Ausfallquoten in der EU (in %)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
EU-10	20	22	20	19	19	16	14
EU-15	12	13	13	14	13	13	12
EU-25	13	14	14	14	14	13	12

Quelle: Reckon LLP (2009), Rn. 25.

Da ein Großteil des gesamten Ausfallvolumens auf Steuerhinterziehung jedweder Form entfällt,⁵³ werden die enormen Differenzen oftmals mit einer unterschiedlich ausgeprägten Steuermoral sowie mit Unterschieden bezüglich der Effizienz der Finanzverwaltung begründet. Während die Literatur insoweit zumeist von einem gewissen „Nord-Süd-Gefälle“ ausging,⁵⁴ weisen die Ergebnisse des Reckon-Report eher auf ein „West-Ost-Gefälle“ im Zeitraum 2000-2006 hin.⁵⁵ So bewegen sich die Ausfallquoten der „EU-10-Staaten“⁵⁶ teils deutlich über dem Durchschnitt, wohingegen die Ausfallquoten der „EU-15-Staaten“⁵⁷ zumeist knapp unter dem Durchschnitt liegen (siehe Tabelle 4.2).⁵⁸

⁵³ Zu den Ausfallursachen im Einzelnen, vgl. Abschnitt 4.2.1.

⁵⁴ Vgl. z. B. Gebauer/Parsche (2003), S. 41, deren Analyse europäische Daten für die Jahre 1994-1996 zugrunde liegen.

⁵⁵ Gebauer (2008) hingegen konstatiert noch immer ein Nord-Süd-Gefälle (S. 32).

⁵⁶ Dies sind die 10 im Jahre 2004 der EU beigetretenen Staaten Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slowakei, Slowenien, Tschechien, Ungarn und Zypern, wobei Zypern von der Analyse ausgenommen ist, s. o. FN 43.

⁵⁷ Dies sind die 15 Länder, die im Jahre 2004 bereits Mitgliedstaaten waren.

⁵⁸ Auch liegen die vom Reckon-Report für Spanien und Portugal angegebenen Ausfallquoten weit

Allerdings sind die Ausfallquoten der neuen Mitgliedstaaten im Zeitablauf gesunken; die der „EU-15-Staaten“ hingegen auf ähnlichem Niveau verblieben.

4.1.2.2.2 Vergleich der Ergebnisse von OECD und EU-Kommission

Die Ausfallquoten in Tabelle 4.1 sind zwar nicht direkt mit den von der OECD ermittelten Aufkommenseffizienzen vergleichbar, da letztere auch Abweichungen des Steuersystems vom effizienztheoretischen Ideal messen. Diese Abweichungen sollten aber für alle Mitgliedstaaten annähernd gleich sein, sodass zumindest in der Tendenz Übereinstimmung zu erwarten ist. Eine niedrige (hohe) Ausfallquote sollte folglich mit einer hohen (niedrigen) Aufkommenseffizienz einhergehen. Die Vergleichbarkeit der Daten sollte insoweit gewährleistet sein, als beiden Berechnungen die nach ESVG 1995 erstellten VGR zugrunde liegen. Eine Unterbewertung schattenwirtschaftlicher Aktivitäten sollte beide Größen gleichermaßen beeinflussen, d. h. nicht nur eine sinkende Ausfallquote, sondern auch eine erhöhte Effizienzrate zur Folge haben.

Abbildung 4.3 stellt die von der OECD ermittelten Aufkommenseffizienzen den Ergebnissen des Reckon-Report gegenüber. Zur besseren Vergleichbarkeit wurden für beide Variablen die für 2005 maßgeblichen Werte gewählt.⁵⁹ Zudem wurden die von der OECD ermittelten Ergebnisse ebenfalls als Ausfallraten ($1 - VRR$) dargestellt.

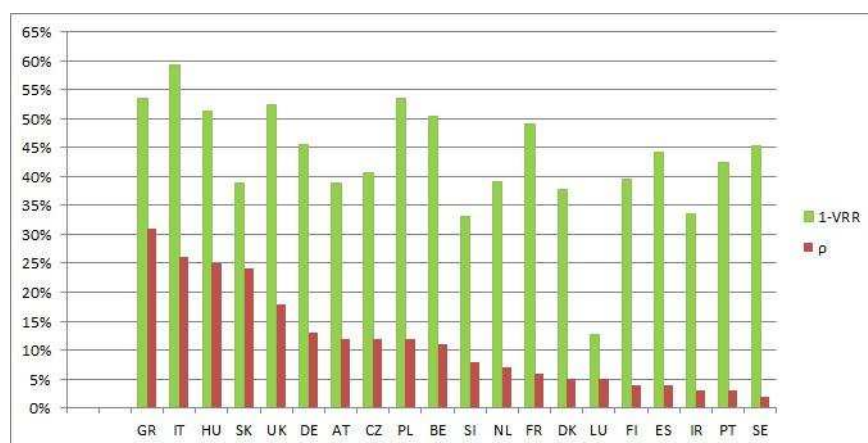
Für einige Mitgliedstaaten lässt sich der zu erwartende Zusammenhang zwischen Ausfallquote und Aufkommenseffizienz in der Tat bestätigen. Z. B. verzeichnen Griechenland, Italien und Ungarn sowohl nach den Ergebnissen der OECD als auch laut Reckon-Report die höchsten Ausfallquoten, wohingegen Slowenien, Luxemburg und Finnland die niedrigsten Ausfallquoten aufweisen. Für andere Staaten hingegen resultieren stark widersprüchliche Ergebnisse. So weist Luxemburg mit 87 % die mit Abstand höchste Aufkommenseffizienz auf, was einer Ausfallquote ($1 - VRR$) von 13 % entspricht. Gleichzeitig bewegt sich die vom Reckon-Report ermittelte Ausfallquote mit

unter den vom ifo-Institut (Nam/Parsche/Schaden (2001)) ermittelten Quoten, siehe Tabelle 4.1.

⁵⁹ Der Reckon-Report analysiert nur den Zeitraum 2000-2006. Die Analyse der OECD umfasst zwar einen deutlich größeren Zeitraum, sie enthält aber keine Daten für 2006.

4.1. Leistungsfähigkeit des Umsatzsteuersystems

5 % zwar im unteren Bereich. Doch verzeichnen 5 andere Mitgliedstaaten laut Reckon-Report noch niedrigere Ausfallquoten, wohingegen die von der OECD für diese Länder berechneten Ausfallquoten weit über derjenigen von Luxemburg liegen.⁶⁰



Eigene Darstellung; Quelle: OECD (2011), S. 109; Reckon LLP (2009), S. 23-46.

Abbildung 4.3: Vergleich der Ausfallquoten mit den Aufkommenseffizienzen

Wie bereits ausgeführt, kann dies auf die große Bedeutung des Finanzdienstleistungssektors und die daraus resultierenden Mehreinnahmen zurückzuführen sein. Die Vorgehensweise der OECD zur Berechnung des theoretischen Aufkommens verstärkt diesen Effekt sogar noch. Wird nämlich das kassenmäßige Aufkommen aufgrund des oben beschriebenen Kaskadeneffekts erhöht, wird auch die Aufkommenseffizienz zu hoch ausgewiesen. Ein ähnlicher Effekt resultiert auch aus dem sogenannten „Tank-tourismus“ internationaler Speditionen. Denn während ca. 82 % des in Luxemburg verkauften Dieseltreibstoffes „exportiert“ werden und folglich kein Steueraufkommen generieren sollten, ist davon auszugehen, dass nicht alle Spediteure das Vorsteuererstattungsverfahren bemühen und die gezahlte Vorsteuer auch tatsächlich zurückfordern.⁶¹

⁶⁰ Für nachfolgende Jahre stimmen die Ergebnisse insoweit überein, als Luxemburg mit 91 % bzw. 93 % nicht nur die beiweitem höchste Aufkommenseffizienz ($1 - VRR = 9\%$ bzw. 7%), sondern auch die niedrigste Ausfallquote (1 % in 2006) aufweist. Allerdings fallen die Ausfallquoten für Spanien, Irland, Schweden, Portugal und Finnland mit 2 % - 4 % in 2006 ähnlich niedrig aus. Gleichwohl bewegen sich die Aufkommenseffizienzen in den Jahren 2005, 2007 und 2008 durchschnittlich um 60 %, für Spanien sinken sie 2008 sogar auf 46 %, vgl. OECD (2011), S. 109.

⁶¹ Vgl. ausführlich Reckon LLP (2009), Rn. 50-54 sowie Rn. 280-284, wonach der pro-Kopf-Verbrauch für Diesel etwa 6-mal so hoch ist wie in den anderen Mitgliedstaaten. Der Reckon-Report unter-

In diesem Falle würden auch Investitionsausgaben besteuert, was wegen der Methodik der OECD zu einer überhöhten Aufkommenseffizienz führt.

Für Italien, Spanien, Polen, Frankreich, Schweden und Großbritannien wiederum erscheinen die Ausfallraten der OECD im Vergleich zu denen des Reckon-Report (stark) überhöht. Eine Erklärung dafür könnte sein, dass die Steuersysteme dieser Länder durch größere Abweichungen vom effizienztheoretischen Ideal gekennzeichnet sind. So sind Spanien, Italien und Frankreich neben Irland und Luxemburg die einzigen Mitgliedstaaten, die auch stark reduzierte Steuersätze verwenden. Das polnische Steuersystem enthielt bis 2011 aufgrund von Übergangsregelungen⁶² zusätzliche Steuerbefreiungen und erweiterte Anwendungsbereiche für die ermäßigten Steuersätze. Frankreich und Großbritannien verzeichnen zudem die EU-weit höchsten Schwellenwerte für Kleinunternehmer.⁶³ Während der Reckon-Report das hypothetische Aufkommen um die hieraus resultierenden Steuerausfälle kürzt, schlagen sich diese bei der OECD-Studie in einer erhöhten Ausfallrate nieder. Verstärkt wird dieser Effekt wiederum dadurch, dass diese Steuerausfälle das potentielle Aufkommen erhöhen.

Nicht nachvollziehbar ist hingegen die starke Diskrepanz zwischen der vom Reckon-Report ($\rho = 2\%$) und der OECD ($1 - VRR = 45\%$) für Schweden ermittelten Ausfallquote. Zwar wendet Schweden mit 6 % und 12 % zwei reduzierte Steuersätze an, die teils deutlich unter dem Normalsteuersatz von 25 % liegen. Doch entspricht dies in etwa der für Irland geltenden Steuersatzdifferenz.⁶⁴ Zudem verzichtet Schweden im Gegensatz zu Irland vollständig auf eine Befreiung von Kleinunternehmern.⁶⁵ Dennoch verzeichnet Irland trotz einer ähnlichen Ausfallquote ρ von 3 % eine deutlich höhere

stellt, dass die gesamte auf „Exporten“ lastende Vorsteuer nicht geltend gemacht wird. Aufgrund dieser Annahme erhöht sich das theoretische Aufkommen entsprechend. Diese Annahme erscheint unplausibel. Sofern es tatsächlich zu Vorsteuererstattungen kommt, ist die Ausfallquote zu niedrig bemessen. Für das Jahr 2006 könnte dies bedeuten, dass Luxemburg effektiv keinen Umsatzsteuerausfall oder gar einen Überschuss verzeichnet.

⁶² Art. 128, 388 MwStSystRL; vgl. auch Europäische Kommission (2012).

⁶³ Vgl. die von der EU Kommission veröffentlichten Informationen (siehe FN 78 in Kapitel 3, S. 41).

⁶⁴ Vgl. Tabelle A.1 im Anhang.

⁶⁵ Vgl. die von der Europäischen Kommission unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_de.htm#Anhang veröffentlichten Informationen. Die Liste aller 2012 in der EU geltenden Schwellenwerte ist unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf abrufbar.

4.1. Leistungsfähigkeit des Umsatzsteuersystems

Aufkommenseffizienz ($1 - VRR = 0,34$).

Insgesamt bleibt festzuhalten, dass Berechnungen des Umsatzsteuerausfalls stets gewissen Schätzungenauigkeiten unterliegen. Daher können die von unterschiedlichen Instituten durchgeführten Schätzungen zu unterschiedlichen Ergebnissen führen. Während aber die Ergebnisse des Reckon-Report mit denen der nationalen Institute durchaus vergleichbar sind, zeigen sich im Verhältnis zu den Resultaten der OECD-Studie teils nicht erklärbare Diskrepanzen. Ursächlich hierfür sind vermutlich die bei den Schätzungen der OECD unvermeidbaren Verzerrungen, da die Höhe des hypothetischen Steueraufkommens vom kassenmäßigen Aufkommen abhängt.

Um im späteren Verlauf der Arbeit Lösungsansätze zur Reduzierung der Aufkommensverluste entwickeln zu können, sollen die verschiedenen Ausfallursachen im Folgenden voneinander abgegrenzt und eingehender untersucht werden. Hierbei gilt es herauszuarbeiten, inwieweit diese systembedingt sind und folglich durch eine Reform des Umsatzsteuersystems vermeidbar wären. Aus der Analyse der Schwachstellen des derzeitigen Systems können mögliche Reformansätze abgeleitet werden. Ferner sollen die einzelnen Ausfallursachen im Hinblick auf den resultierenden Aufkommensverlust analysiert werden. Soweit möglich, sollen neben der theoretisch ermittelten Ausfallhöhe auch Ergebnisse sogenannter Bottom-up-Schätzungen zur Beurteilung der fiskalischen Bedeutung einzelner Ausfallursachen herangezogen werden. Denn da hierauf gerichtete Maßnahmen in der Regel mit Kosten verbunden sind, wäre zur Vermeidung sämtlicher Steuerausfälle eine derart strenge Kontrolle erforderlich, dass die Finanzverwaltung extrem teuer, wenig zielgerichtet und somit ineffizient werden würde. Ein gewisses Maß an Steuerausfall scheint daher unumgänglich.⁶⁶

⁶⁶ Vgl. dazu HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.4, die konstatieren, dass „...it is neither realistic nor desirable that Customs try to eliminate these losses entirely.“

4.2 Ursachenbezogene Analyse

4.2.1 Ursachen des Umsatzsteuerausfalls

4.2.1.1 Begriffsdefinitionen

Die Ursachen für den Ausfall von Umsatzsteuer sind vielfältig und nicht ausschließlich auf betrügerisches Verhalten zurückzuführen.⁶⁷ So tragen auch Fälle von Insolvenzen zu Aufkommensverlusten bei. Darüber hinaus muss zwischen Steuerhinterziehung und Steuerumgehung einerseits und Steuervermeidung andererseits differenziert werden.⁶⁸ Steuervermeidung („*tax avoidance*“) umfasst alle legalen Aktivitäten der Steuerpflichtigen zur Steuerreduzierung, unabhängig davon, ob dies durch Inanspruchnahme einer vom Gesetzgeber bewusst vorgesehenen steuerlichen Vergünstigung oder durch Ausnutzen einer Gesetzeslücke erfolgt.⁶⁹

Demgegenüber handelt es sich sowohl bei Steuerhinterziehung als auch bei Steuerumgehung um ein rechtswidriges Verhalten, bei dem sich der Steuerpflichtige vorsätzlich außerhalb der Legalität bewegt.⁷⁰ Während bei Steuerhinterziehung der steuerliche Sachverhalt absichtlich verschleiert oder verheimlicht wird, stellt die Steuerumgehung einen Gestaltungsmissbrauch dar, bei dem der steuerliche Sachverhalt vollständig offengelegt wird.⁷¹ Erfolgt die rechtliche Gestaltung des zugrunde liegenden Sachverhalts aber einzig mit dem Ziel, Steuern zu verkürzen und liegen keine außersteuerlichen Rechtfertigungsgründe vor, gilt diese Gestaltung als unangemessen und folglich als Missbrauch, mit der Folge, dass der Steuervorteil nicht gewährt wird.

Die englischsprachige Literatur differenziert im Allgemeinen nicht zwischen Steuerhinterziehung und -umgehung, sondern verwendet einheitlich den Begriff „*tax evasion*“

⁶⁷ Vgl. z. B. Gebauer/Parsche (2005), S. 13.

⁶⁸ Die Begriffe werden zum Teil unterschiedlich definiert oder auch synonym verwendet. Für Zwecke dieser Arbeit gelten nachfolgende Definitionen.

⁶⁹ Vgl. Sandmo (2005), S. 645; Franzoni (1999), S. 54.

⁷⁰ Vgl. Alm (2012), S. 55; Sandmo (2005), S. 645; Franzoni (1999), S. 54.

⁷¹ Vgl. z. B. Lang in Tipke/Lang (2010), § 5, Rn. 95 sowie 100-103 zur Steuerumgehung und ausführlich zu Steuerhinterziehung Seer in Tipke/Lang (2010), § 23, Rn. 20-23.

4.2. Ursachenbezogene Analyse

oder auch „*tax fraud*“.⁷² Sowohl die Richtlinie als auch der EuGH unterscheiden wiederum zwischen Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch, verwenden hierfür im Englischen jedoch die Begriffe „*tax evasion, avoidance and abuse*“.⁷³ Gleichwohl ist offensichtlich, dass damit Aktivitäten angesprochen sind, die über eine legale Steuervermeidung hinausgehen. Im Folgenden soll vereinfachend zwischen Steuerhinterziehung („*tax evasion*“) und (legaler) Steuervermeidung („*tax avoidance*“) unterschieden werden.⁷⁴ Steuerhinterziehung schließt folglich Gestaltungs- u. a. Missbräuche mit ein. Gleichwohl lässt sich Steuervermeidung nicht immer trennscharf von Hinterziehung abgrenzen, da die Grenzen zwischen beiden fließend sein können.⁷⁵ Zudem existieren Formen der Nichtbefolgung, die nicht als Steuerhinterziehung zu qualifizieren sind.

4.2.1.2 Steuervermeidung und Nichtbefolgung

Steuerplanungs- und Steuervermeidungsmöglichkeiten können z. B. aus der unterschiedlichen Anwendung der MwStSystRL in den einzelnen Mitgliedstaaten resultieren, wie dies z. B. bei Leasingumsätzen der Fall ist. Wie gezeigt, stellt das Ausnutzen derartiger Qualifikationskonflikte keinen Rechtsmissbrauch dar.⁷⁶ Ferner kann durch die gezielte Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung eine Umsatzbesteuerung vermieden werden. Umgekehrt kann durch den Verzicht auf diese Befreiung das Vorsteuerabzugsrecht erhalten werden, was sich bei sehr hohen Vorleistungen aufkommensmindernd auswirken kann. Das Gleiche gilt für das Optionsrecht in Art. 137.

Daneben bestehen in gewissem Maße Möglichkeiten der Steuerarbitrage.⁷⁷ So kann versucht werden, in den Anwendungsbereich eines ermäßigten Steuersatzes zu gelangen. Denn obwohl die MwStSystRL in Anhang III eine abschließende Auflistung aller Ge-

⁷² Vgl. u. a. Reckon LLP (2009) sowie Alm (2012); Sandmo (2005); Franzoni (1999).

⁷³ Vgl. den Wortlaut in Art. 131, 158 Abs. 2 sowie u. a. EuGH vom 27.9.2007, Rs. C-409/04 (*Teleos u. a.*), Slg. 2007, Rn. 61 und EuGH vom 21.2.2006, Rs. C-255/02 (*Halifax*), Slg. 2006, Rn. 71.

⁷⁴ So auch der Reckon-Report, was durch die Verwendung des Begriffes „*legitimate tax avoidance*“ besonders deutlich wird (Reckon LLP (2009), Rn. 3). Dagegen sprechen die britischen Finanzbehörden in ihren Studien von „*abusive tax avoidance*“ und stufen damit „*tax avoidance*“ als (illegale) Steuerumgehung ein (HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.4).

⁷⁵ Vgl. auch Slemrod (2007), S. 26 sowie McBarnet (1992), S. 333.

⁷⁶ Vgl. EuGH vom 22.12.2010, Rs. C-277/09 (*RBS Deutschland Holdings GmbH*), Slg. 2010 sowie Abschnitt 3.2.2.2 ausführlich zur Problematik bei Leasingumsätzen.

⁷⁷ Vgl. Tumpel (2008) zu Steueroptimierungsmöglichkeiten durch „Steuersatzshopping“.

genstände und Dienstleistungen enthält, die ermäßigt besteuert werden können, bestehen oftmals Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen begünstigten und nicht begünstigten Umsätzen.⁷⁸ Durch geeignete Standortwahl wiederum kann vor allem im Bereich der elektronisch erbrachten Dienstleistungen aufgrund des Unternehmensitzprinzips die Umsatzsteuerbelastung bis auf den Mindeststeuersatz von 15 % reduziert werden.⁷⁹ Die resultierende Steuerersparnis kann entweder im Preis an die Endkunden weitergegeben werden und das Unternehmen profitiert von verbesserten Absatzmöglichkeiten, oder aber die Steuerersparnis wird nicht bzw. nicht vollständig im Preis überwälzt. Zudem lässt sich durch Unter- oder Überschreiten der für den innergemeinschaftlichen Versandhandel bestehenden Liefer- und Erwerbsschwellen eine Besteuerung im Ursprungs- oder Erwerbsland erreichen.

Steuervermeidungsaktivitäten sind per definitionem systemimmanent; hieraus resultierende Ausfälle sind folglich durch entsprechende Rechtsänderungen bzw. durch eine weitergehende Harmonisierung oder Konkretisierung der Rechtsvorschriften vermeidbar. Korrekturbedarf kann indes allenfalls bei vom Gesetzgeber nicht bewusst vorgesehenen steuerlichen Vergünstigungen (Gesetzeslücken) bestehen. Solange das Steuerrecht jedoch gezielte Vergünstigungen beinhaltet, müssen auch die damit verbundenen Steuerausfälle akzeptiert werden. Willkürlichen oder künstlichen Gestaltungen kann durch gesetzliche Vorgaben entgegengewirkt werden, wie dies z. B. durch die 5-jährige Bindungsfrist für den Verzicht auf die Befreiung für Kleinunternehmen im deutschen Umsatzsteuerrecht erfolgt (§ 19 Abs. 2 S. 2 UStG).⁸⁰ Allerdings dürften Steuerausfälle aufgrund von Steuervermeidung tendenziell einen vergleichsweise geringen Anteil am gesamten Ausfallvolumen ausmachen.

⁷⁸ Vgl. u. a. die verschiedenen Urteile bezüglich der Abgabe von Speisen und Getränken, EuGH vom 2.5.1996, Rs. C-231/94 (*Faaborg-Gelting Linien*), Slg. 1996; EuGH vom 10.3.2005, Rs. C-491/03 (*Ottmar Hermann*), Slg. 2005; EuGH vom 10.3.2011, verb. Rs. C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09 (*CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG u. a.*), Slg. 2011.

⁷⁹ Dies gilt für Unternehmen mit Hauptsitz in Luxemburg, wie z. B. Amazon, Paypal, Skype oder AOL, vgl. dazu auch The Guardian vom 3.12.2012: „VAT loophole on digital sales „costs UK more than Olympics““.

⁸⁰ Damit wird die schwierige Abgrenzung zu Gestaltungsmissbrauch, d. h. Steuerumgehung vermieden.

Formen der Nichtbefolgung, die keine Steuerhinterziehung darstellen, können z. B. in der Abgabe fehlerhafter Mehrwertsteuererklärungen bestehen oder darin, dass ein Kleinunternehmer es bei Überschreiten der maßgeblichen Umsatzgrenze versäumt, Umsatzsteuer auszuweisen.⁸¹ Zu tatsächlichen Steuerausfällen führen diese Fälle aber nur, wenn der Fehler bzw. das Überschreiten der Umsatzgrenze von der Finanzverwaltung unbemerkt bleiben. Aufkommensverluste aufgrund fehlerhafter Steuererklärungen sind zumindest teilweise systembedingt. Denn ein komplexes, unverständliches oder uneindeutiges Steuersystem wird in der Regel mit einer höheren Fehlerquote verbunden sein; gleichzeitig sinkt die Wahrscheinlichkeit, dass die Finanzverwaltung den Fehler aufdeckt. Dies ist bei der Ausgestaltung des europäischen Mehrwertsteuersystems zu beachten. Gleichwohl dürften derartige Steuerausfälle quantitativ ebenfalls von untergeordneter Bedeutung sein und es gilt, den Nutzen aus dem Aufdecken solcher Fehler gegen die damit verbundenen Kosten aufgrund verstärkter Prüftätigkeit abzuwägen.

4.2.1.3 Insolvenzen

Insolvenzen sind üblicherweise konjunkturbedingt und vollziehen sich grundsätzlich außerhalb des Umsatzsteuersystems. Gleichzeitig bergen sie für den Fiskus verschiedene Ausfallrisiken, welche hingegen als systemimmanent anzusehen sind. Dasselbe gilt für die zahlenmäßig weit überwiegenden Fälle, in denen es nur zur Zahlungsunfähigkeit, nicht aber auch zur Eröffnung eines Insolvenzverfahrens kommt.⁸² Unklarheit besteht darüber, wodurch und in welcher Höhe die Steuerausfälle entstehen, und wie sich das der Mehrwertsteuer immanente Prinzip der fraktionierten Zahlung auswirkt.⁸³ Um dies genauer analysieren zu können, soll im Folgenden danach unterschieden werden, welche

⁸¹ Vgl. HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.4. Daneben führen die britischen Finanzbehörden die verspätete Abgabe von Mehrwertsteuererklärungen oder die verspätete Zahlung von Umsatzsteuerschuldung als Ausfallursachen auf. Hierbei kommt es allerdings lediglich zu einer zeitlichen Verschiebung des Umsatzsteueranfalls, nicht aber zu einem definitiven Aufkommensverlust.

⁸² Wird die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt, werden zumeist keine Steuern mehr festgesetzt, da die Forderungen als nicht beitreibbar gelten, vgl. Bundesrechnungshof (2003), S. 19. Die genannten Ausfälle können demzufolge auch nicht durch eine Änderung des deutschen Insolvenzrechts verhindert werden, vgl. Mittler (2004), S. 3. Nachfolgend werden daher die Begriffe Insolvenz und Zahlungsunfähigkeit synonym verwendet.

⁸³ Vgl. Gebauer (2008), S. 46 f.

der beteiligten Parteien - der Leistende oder der Leistungsempfänger - insolvent wird, und ob der Umsatz innerhalb der Unternehmerkette oder an einen Nichtsteuerpflichtigen erbracht wurde.

Fall 1: *Insolvenz des Leistungserbringers, Umsatz an einen Nichtsteuerpflichtigen*

Wird der Leistungserbringer zahlungsunfähig, besteht die Gefahr, dass vereinnahmte und angemeldete, aber noch nicht abgeführte Umsatzsteuer zumindest teilweise uneinbringlich wird. Ist der Leistungsempfänger ein Endverbraucher bzw. eine andere nichtsteuerpflichtige Person (*EV*), so tritt die Insolvenz auf der letzten Wertschöpfungsstufe ($i = n$) ein, d. h. der Konsum (C) wird zwar vollständig besteuert, jedoch wird die darauf lastende Umsatzsteuer nicht bzw. nicht vollständig eingenommen. Sofern der Anspruch auf Vorsteuerabzug des zahlungsunfähig gewordenen Unternehmers in einen früheren Steuerzeitraum fällt als der Steueranspruch der Steuerbehörden aus dem Ausgangsumsatz, beläuft sich der Aufkommensverlust Γ in Höhe des uneinbringlichen Anteils α der ausgewiesenen Umsatzsteuer ($\Gamma = \alpha\tau C$), wobei bei vollständiger Uneinbringlichkeit $\alpha = 1$ gilt.⁸⁴

Das Mehrwertsteuersystem gleicht in diesem Fall einer Einzelhandelssteuer, da die Umsatzsteuer der gesamten Wertschöpfung ($\sum_{i=1}^n W_i = C$) uneinbringlich wird. Daran ändert auch das Prinzip der fraktionierten Zahlung nichts, denn zuvor erhobene Umsatzsteuer wird als Vorsteuer wieder erstattet⁸⁵ und generiert folglich kein Aufkommen. Etwas anderes gilt für den Fall, dass Vorsteuerabzugsrecht und Steueranspruch in denselben Steuerzeitraum fallen und sich folglich saldieren, sodass sich der Aufkommensverlust auf die Besteuerung der Wertschöpfung (W_i) auf Stufe des insolventen Unternehmers reduziert: $\Gamma = \tau \left(\sum_{i=1}^n W_i - \sum_{t=1}^{n-1} W_i \right) = \tau W_n$.

Der Aufkommensverlust fällt auch dann geringer aus, wenn Vorsteuerabzugsrecht und Steueranspruch zwar zeitlich auseinander fallen, Vorsteuerüberhänge jedoch nicht

⁸⁴ Der Wert für α ist unabhängig vom Steuersystem, sondern hängt von der Höhe der Insolvenzmasse ab. Vereinfachend wird daher im Folgenden $\alpha = 1$ unterstellt.

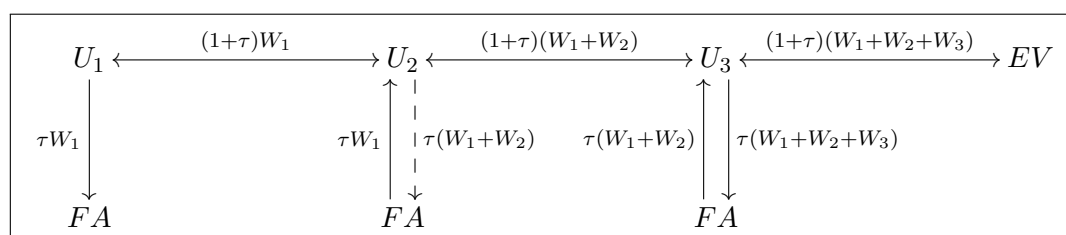
⁸⁵ Bzw. mit Umsatzsteuerschuld verrechnet.

4.2. Ursachenbezogene Analyse

direkt erstattet, sondern nur vorgetragen werden. Denn der fiskalische Verlust vermindert sich um die Höhe des Vorsteuerüberhangs. Wird die gesamte Vorsteuer vorgetragen, weil in diesem Zeitraum keine Steuerschuld entstanden ist, beläuft sich der Aufkommensverlust ebenfalls auf τW_n . Fallen Vorsteuerabzugsrecht und Steueranspruch zeitlich auseinander, so lässt sich durch das Prinzip der fraktionierten Zahlung also nur dann ein Vorteil erzielen, wenn Vorsteuerüberhänge nicht sofort erstattet werden.

Fall 2a: Umsatz innerhalb der Unternehmerkette, Ausfall auf der Ausgangsseite

Bei Umsätzen innerhalb der Unternehmerkette sind verschiedene Konstellationen möglich. Zunächst ist denkbar, dass ein Unternehmer (U_i) die bezogenen Vorleistungen zwar noch begleicht (etwa weil es sich um einen Bareinkauf handelt), hiernach aber zahlungsunfähig wird. Führt der insolvente Unternehmer $U_{i=z}$ die von ihm geschuldete Umsatzsteuer ($\tau \sum_{i=1}^z W_i$) nicht an das Finanzamt (FA) ab, so steht dem nachfolgenden Unternehmer dennoch in selber Höhe ein Vorsteuerabzugsrecht zu. Es entsteht ein Aufkommensverlust in Höhe des uneinbringlichen Teils der nicht abgeführten Umsatzsteuer. Bei vollständiger Uneinbringlichkeit gilt $\Gamma = \tau \sum_{i=1}^z W_i$, d. h. sowohl die auf der Stufe des insolventen Unternehmers als auch die auf allen vorangehenden Stufen erbrachte Wertschöpfung bleibt unbesteuert (Abbildung 4.4). Der Aufkommensverlust ist folglich umso geringer, je weiter vorn in der Lieferkette die Insolvenz eintritt.



Eigene Darstellung; beidseitige Pfeile symbolisieren Leistung und Entgeltzahlung

Abbildung 4.4: Insolvenz: Ausfall auf der Ausgangsseite

Wird U_2 zahlungsunfähig und führt die von ihm geschuldete Steuer ($\tau \sum_{i=1}^2 W_i$) nicht ab (dargestellt durch einen durchbrochenen Pfeil in Abbildung 4.4), so wird effektiv nur

die Wertschöpfung der nachfolgenden Stufen besteuert ($\tau \sum_{i=z+1}^n W_i$). Im Beispiel bleibt es bei einer Besteuerung der letzten Stufe ($T = \tau W_n$).

Unterstellt wurde wiederum, dass Vorsteuerabzugsrecht und Steueranspruch in verschiedene Steuerzeiträume fallen. Ist dies nicht der Fall, oder kommt es zu einem Vorsteuerüberhang, der nur in spätere Steuerzeiträume vorgetragen werden kann, saldieren sich Steuerschuld und Vorsteueranspruch des insolventen Unternehmers und der Aufkommensverlust wird auf die Besteuerung der Wertschöpfung auf Stufe des insolventen Unternehmers reduziert: $\Gamma = \tau \left(\sum_{i=1}^z W_i - \sum_{i=1}^{z-1} W_i \right) = \tau W_z$.

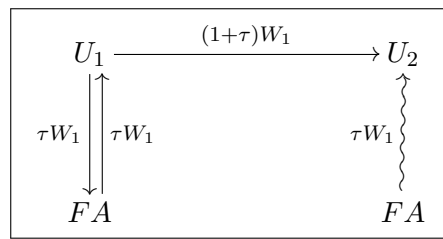
Fall 2b: Umsatz innerhalb der Unternehmerkette, Ausfall auf der Eingangsseite

Wie in Abschnitt 3.1 dargelegt, kann das Recht auf Vorsteuerabzug unabhängig davon ausgeübt werden, ob die zugrunde liegende Rechnung beglichen wurde. Unternehmen, die sich in Liquiditätsschwierigkeiten befinden, werden daher zunehmend versuchen, ihr Vorsteuerabzugsrecht auf Basis der eingehenden Rechnungen auszuüben, diese aber eventuell nicht mehr begleichen (können).

Bleibt der zahlungsunfähige Unternehmer U_z das Entgelt für die von ihm in Anspruch genommenen Vorleistungen endgültig schuldig (dargestellt durch einen einseitigen Pfeil innerhalb der Unternehmerkette in Abbildung 4.5), kann der Leistende die uneinbringlich gewordenen Forderungen abschreiben und sich die darauf lastende, bereits abgeführte Umsatzsteuer zurückerstatten lassen. Den Finanzbehörden bleibt ihrerseits der Anspruch gegenüber dem Leistungsempfänger auf Rückzahlung zu viel erstatteter Vorsteuern, was sich im Falle der Insolvenz indes als wertlos erweisen kann (gekrümmter Pfeil in Abbildung 4.5).⁸⁶

Wird die zuviel erstattete Vorsteuer uneinbringlich, resultiert ein fiskalischer Schaden in Höhe von $\Gamma = \tau \sum_{i=1}^{z-1} W_i$. Das Gleiche gilt auch, wenn Vorsteuerüberhänge zwar nicht erstattet, sondern vorgetragen werden, bis zum Zeitpunkt der Insolvenz aber ver-

⁸⁶ Üblicherweise wird die Steuer nicht einmal mehr festgesetzt, da sie als uneinbringlich gilt, vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 17.



Eigene Darstellung

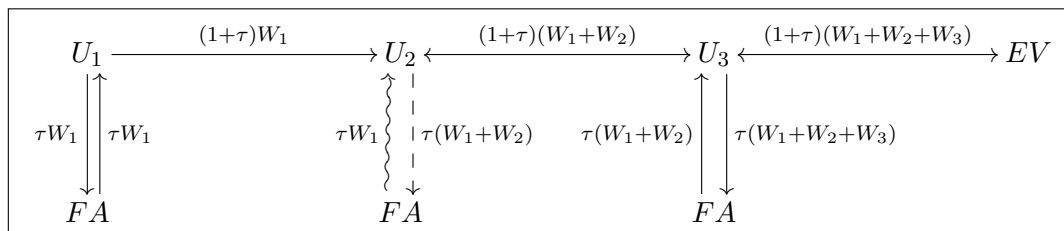
Abbildung 4.5: Insolvenz: Ausfall auf der Eingangsseite

rechnet werden können. Nur für den Fall, dass im Zeitpunkt der Insolvenz noch ein Vorsteuerüberhang besteht, verringert sich der Aufkommensverlust um diesen Vorsteuerüberhang.

Vorliegend wurde unterstellt, dass der insolvente Unternehmer selbst keine Ausgangsleistungen mehr erbringt.⁸⁷ Am Ergebnis ändert sich jedoch auch dann nichts, wenn U_z nachfolgende Umsätze ausführt und die darauf erhobene Umsatzsteuer abführt. Der Aufkommensverlust ist wiederum umso geringer, je weiter vorn in der Lieferkette die Insolvenz eintritt.

Fall 2c: Umsatz innerhalb der Unternehmerkette, Ausfall auf Aus- und Eingangsseite

Letztlich kann auch der Fall eintreten, dass sowohl zu viel erstattete Vorsteuern als auch die auf den Ausgangsumsätzen des insolventen Unternehmers lastende Umsatzsteuer uneinbringlich werden (Abbildung 4.6). Dadurch erhöht sich der Aufkommensverlust auf insgesamt $\Gamma = \tau \left(\sum_{i=1}^{z-1} W_i + \sum_{i=1}^z W_i \right)$.



Eigene Darstellung

Abbildung 4.6: Insolvenz: Ausfall auf Aus- und Eingangsseite

⁸⁷ So können mangelnde Umsätze der Grund für die Insolvenz sein.

Fallen Vorsteuerabzugsrecht und Steueranspruch in denselben Steuerzeitraum, oder kommt es zu einem Vorsteuerüberhang, der nur in spätere Steuerzeiträume vorgetragen werden kann, vermindert sich der Aufkommensverlust wiederum und beläuft sich dann auf $\Gamma = \tau \left(\sum_{i=1}^{z-1} W_i + \sum_{i=1}^z W_i - \sum_{i=1}^{z-1} W_i \right) = \tau \sum_{i=1}^z W_i$.

Fall 3: *Insolvenz des nichtsteuerpflichtigen Leistungsempfängers*

Schließlich sei noch der Fall betrachtet, dass ein nichtsteuerpflichtiger Leistungsempfänger zahlungsunfähig wird. Der Leistende ist zunächst verpflichtet, die auf dem Ausgangsumsatz lastende Umsatzsteuer anzumelden und abzuführen. Wird die Forderung uneinbringlich, kann sich der Leistende die bereits abgeführte, aber nicht vereinnahmte Umsatzsteuer zurückerstatten lassen. Aus fiskalischer Sicht entsteht ein Aufkommensverlust in Höhe der ausgewiesenen Umsatzsteuer ($T = \tau C = \tau \sum_{i=1}^n W_i$) und der Konsum bleibt unversteuert. Bei Umsätzen auf der letzten Wertschöpfungsstufe ist es demnach unerheblich, ob die Insolvenz beim Leistenden oder beim Leistungsempfänger eintritt.

Vergleich

Beim Vergleich der Ergebnisse (Tabelle 4.3) lässt sich feststellen, dass der höchste Aufkommensverlust bei Insolvenzen auf der letzten Wertschöpfungsstufe eintritt (Fall 1 und Fall 3), da der Konsum vollständig steuerfrei bleibt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Leistende oder der Nichtsteuerpflichtige Leistungsempfänger zahlungsunfähig wird. Das Mehrwertsteuersystem gleicht insoweit einer Einzelhandelssteuer.

Bei Insolvenzen innerhalb der Unternehmernetz kann der Steuerausfall durch den Nachholeffekt auf einen Teil der gesamten Wertschöpfung begrenzt werden. Der Aufkommensverlust ist umso geringer (höher), je weiter vorn (hinten) in der Kette die Insolvenz eintritt. Gleichwohl ist eine Einzelhandelssteuer überlegen. Insolvenzen innerhalb der Unternehmernetz wirken sich fiskalisch nicht aus, da die Besteuerung nur auf der Einzelhandelsstufe erfolgt. Demgegenüber ist bei einer Mehrwertsteuer die Besteuerung auf der Einzelhandelsstufe auf die dort erzielte Wertschöpfung beschränkt.

Tabelle 4.3: Aufkommensverlust im Insolvenzfall

	VSt-Abzug und Steueranspruch fallen auseinander	VSt-Abzug und Steueranspruch fallen zusammen
Fall 1	$\tau C = \tau \sum_{i=1}^n W_i$	τW_n
Fall 2a	$\tau \sum_{i=1}^z W_i$	τW_z
Fall 2b	$\tau \sum_{i=1}^{z-1} W_i$	
Fall 2c	$\tau \left(\sum_{i=1}^{z-1} W_i + \sum_{i=1}^z W_i \right)$	$\tau \sum_{i=1}^z W_i$
Fall 3	$\tau C = \tau \sum_{i=1}^n W_i$	

Eigene Darstellung; $i = n$: letzte Wertschöpfungsstufe, $i = z$: Wertschöpfungsstufe des insolventen Unternehmers innerhalb der Lieferkette

Außerdem kann der Aufkommensverlust in Fall 2c den aus der Nichtbesteuerung des Konsums übersteigen, sofern $(z-1) + z > n$ gilt, die Insolvenz also auf einer vergleichsweise späten Wertschöpfungsstufe eintritt. Dies ist stets der Fall, wenn die Insolvenz auf der letzten Wertschöpfungsstufe eintritt, sodass der Konsum unbesteuert bleibt, und es gleichzeitig auf der Vorstufe zu einer Umsatzsteuerkorrektur kommt, sodass sich der fiskalische Schaden zusätzlich um die unberechtigt ausbezahlte Vorsteuer erhöht. Ursächlich ist der Grundsatz der Soll-Besteuerung.

Auch zeigt sich, dass das Prinzip der fraktionierten Zahlung aufgrund des sofortigen Vorsteuerabzugsrechts keine aufkommenssichernde Wirkung entfaltet, sofern Vorsteuerabzugsrecht und Steueranspruch zeitlich auseinanderfallen. Nur wenn Vorsteuerabzugsrecht und Steueranspruch im selben Steuerzeitraum eintreten oder Vorsteuerüberhänge nicht sofort erstattet, sondern vorgetragen werden, lässt sich der Steuerausfall durch das Prinzip der fraktionierten Zahlung verringern.

4.2.1.4 Steuerhinterziehung

Wie dargelegt, handelt es sich bei Steuerhinterziehung („*tax evasion*“) bzw. Steuerbetrug („*tax fraud*“) um ein vorsätzlich rechtswidriges Verhalten mit dem Ziel der Steuerverkürzung. Die aus dem Mehrwertsteuersystem resultierenden Betrugsszenarien sind vielfältig und lassen sich nicht immer eindeutig voneinander abgrenzen. Grundsätzlich lässt sich zwischen Steuerhinterziehung auf der Ausgangsseite und auf der Eingangsseite unterscheiden. Es kann aber auch beides in betrügerischer Weise miteinander verknüpft werden, sodass selbst diese Differenzierung nicht immer trennscharf vorgenommen werden kann. Folge eines Steuerbetrugs auf der Ausgangsseite ist, dass die Finanzbehörden zu wenig Umsatzsteuer einnehmen - etwa weil die Umsatzsteuerschuld unrechtmäßig reduziert oder weil die geschuldete Umsatzsteuer nicht abgeführt wird. Demgegenüber ist ein Betrug auf der Eingangsseite dadurch gekennzeichnet, dass Vorsteuern zu Unrecht geltend gemacht werden und die Finanzbehörden folglich zu viel Steuer erstatten.

Nachfolgend sollen die verschiedenen Betrugsmuster anhand ihres jeweiligen Anknüpfungspunktes unterschieden und analysiert werden. Hierbei geht es weniger darum, die diversen Erscheinungsformen und ihre Funktionsweisen ausführlich darzustellen, sondern vielmehr darum, diese auf ihre materielle Wirkung hin zu untersuchen.

4.2.1.4.1 Steuerhinterziehung auf der Ausgangsseite

4.2.1.4.1.1 Nichterklärung von Umsätzen

Steuerausfälle auf der Ausgangsseite entstehen vor allem, weil geschuldete Umsatzsteuer nicht angemeldet und abgeführt wird. Der beiweitem größte Teil davon ist auf die Schattenwirtschaft zurückzuführen.⁸⁸ In jedem Fall weisen empirische Untersuchungen auf eine positive Korrelation zwischen dem Ausmaß an Umsatzsteuerausfall und dem Anteil der Schattenwirtschaft am Bruttoinlandsprodukt hin.⁸⁹ Allerdings ist weder der Begriff der Schattenwirtschaft einheitlich definiert, noch, wie diese von anderen Aus-

⁸⁸ Vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 12 f.

⁸⁹ Vgl. z. B. Nam/Parsche/Schaden (2001), S. 135 f.; Gebauer/Parsche (2003), S. 41-43; Matthews/Lloyd-Williams (2001), S. 39. Vgl. auch Tabelle A.2 im Anhang.

fallursachen abzugrenzen ist. So nennen beispielsweise die britischen Finanzbehörden sowohl „*deliberately under-reporting liabilities when completing VAT returns*“ als auch „*operating a large-scale business in the shadow economy*“ als Ausfallursache.⁹⁰ Gleichwohl werden auch Einkünfte aus der Schattenwirtschaft im Rahmen der Mehrwertsteuererklärung gerade nicht deklariert.

Schattenwirtschaft/Schatteneinnahmen

Im Folgenden soll nur die Schattenwirtschaft i. e. S.⁹¹ („Ohne-Rechnung-Geschäfte“) betrachtet werden. Hierunter sollen all diejenigen undeklarierten Einkünfte fallen, die aus der Produktion legaler Güter und Dienstleistungen stammen, und die grundsätzlich steuerpflichtig wären.⁹² Im Gegensatz zur Nichtentrichtung von vereinnahmter Umsatzsteuer aus nichtdeklarierten Umsätzen liegt bei schattenwirtschaftlichen Aktivitäten die Kenntnis und das Einverständnis des Leistungsempfängers mit diesem Vorgehen vor.⁹³ Denn im Allgemeinen profitiert der Erwerber von einem niedrigeren Preis der Leistung. Demgegenüber existieren Fälle, in denen der Leistende den Bruttopreis berechnet und gegebenenfalls auch eine Rechnung (mit Umsatzsteuerausweis) ausstellt, die berechnete und vereinnahmte Umsatzsteuer indes nicht deklariert und folglich auch nicht abführt.⁹⁴ Aus Sicht des Leistungsempfängers stellt sich dieser Vorgang wie jeder

⁹⁰ HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.4. Ähnlich Kemper (2006b), der zwischen „allgemeiner Hinterziehung“ i. S. v. Nichtdeklaration von Einkünften und „Ohne-Rechnung-Geschäfte“ i. S. v. Schwarzeinnahmen unterscheidet (S. 571). Hingegen sieht Pahne (2006), „Ohne-Rechnung-Geschäfte“ als einzige Betrugsform auf der Ausgangsseite an, was der Problematik aber keineswegs gerecht wird (S. 63).

⁹¹ Dagegen umfasst die Schattenwirtschaft i. w. S. (inoffizielle Wirtschaft) auch die Selbstversorgungswirtschaft privater Haushalte (z. B. Nachbarschaftshilfe), vgl. Schäfer/Wittmann (1985), S. 620.

⁹² Vgl. Schneider/Enste (2000), S. 78 f. Demgegenüber beziehen z. B. Smith (1997) und Weck-Hannemann/Pommerehne/Frey (1986) auch illegale Aktivitäten mit ein. Zwar besteht nach deutschem Recht eine Steuerpflicht unabhängig davon, ob der zugrundeliegende Sachverhalt gegen ein Gesetz oder gegen die guten Sitten verstößt, oder ob das zugrundeliegende Rechtsgeschäft unwirksam ist (§§ 40, 41 AO), doch gilt dies nicht in allen Mitgliedstaaten. Zudem widerspricht § 40 AO der Rechtsprechung des EuGH, wonach weder bei der unerlaubten Einfuhr von Betäubungsmitteln noch von Falschgeld Umsatzsteuer entstehen soll, vgl. EuGH vom 5.7.1988, Rs. 289/86 (*Happy Family*), Slg. 1988. Auch Art. 212 des Zollkodex sieht keine Zollschuld vor, wenn Falschgeld oder Suchtstoffe vorschriftswidrig eingeführt werden.

⁹³ Ähnlich Kemper (2006b), S. 571; Gebauer (2008), S. 101.

⁹⁴ Die „Unterdrückung von Umsätzen“ („*suppression fraud*“ bzw. „*fraudulent sales suppression*“) kann dabei auch mittels spezieller Software („*Zappers*“) erfolgen, welche auf elektronischen Registrier-

andere steuerpflichtige Umsatz dar.

Für Zwecke der vorliegenden Arbeit sollen beide Fälle der Nichtdeklaration von Umsätzen als „Schatteneinnahmen“ erfasst werden, wobei der Unterschied lediglich darin besteht, ob der Bruttopreis (P_b) oder der Nettopreis ($P_n = \sum_{i=1}^n W_i$) die Gegenleistung darstellt. Es gilt $P_b = (1 + \tau)P_n$, sodass das Hinterziehungsvolumen jeweils aus der Versteuerung der gesamten Wertschöpfung ($\tau \sum_{i=1}^n W_i$) resultiert.⁹⁵

Betrachtet sei zunächst der Fall der Leistungserbringung an einen Nichtsteuerpflichtigen. Um bei den Finanzbehörden nicht auffällig zu werden, wird der Leistende für Vorleistungen, die im Zusammenhang mit den nicht deklarierten Einkünften stehen, in aller Regel keinen Vorsteuerabzug beanspruchen.⁹⁶ Dies gilt unabhängig davon, ob die Leistung mit Wissen aller Beteiligten „schwarz“ erbracht wird, oder ob der Leistende Umsatzsteuer zwar in Rechnung stellt, aber nicht abführt. Der Aufkommensverlust beträgt folglich $\Gamma = \tau \left(\sum_{i=1}^n W_i - \sum_{t=1}^{n-1} W_t \right) = \tau W_n$.

Ein Unterschied besteht lediglich darin, dass in einem Falle Umsatzsteuer berechnet und im Preis weitergegeben wird, wohingegen schattenwirtschaftliche Umsätze annahmegemäß zu einem um die Umsatzsteuer verminderten Preis stattfinden. Das der Mehrwertsteuer immanente Prinzip der fraktionierten Zahlung gewährleistet, dass Leistungen der vorangehenden Stufen besteuert werden und begrenzt den fiskalischen Schaden somit auf die letzte Wertschöpfungsstufe.⁹⁷ Gleichwohl dürfte bei schattenwirtschaftlichen Aktivitäten die Wertschöpfung auf der letzten Stufe oftmals am größten sein.⁹⁸

kassen installiert wird, und die in intelligenter Weise gezielt bestimmte Umsätze wieder aus dem Register löscht, vgl. ausführlich Ainsworth (2010a).

⁹⁵ Dies muss in der Realität nicht zwingend der Fall sein, da in der Schattenwirtschaft erbrachte Leistungen nicht unbedingt exakt um die Höhe der Umsatzsteuer verbilligt angeboten werden. Denkbar ist z. B., dass der Leistende einen Teil der Umsatzsteuer „ersparnis“ für sich vereinnahmt.

⁹⁶ Ein steigendes oder vergleichsweise hohes Verhältnis von Vorsteuern zu deklarerter Umsatzsteuer kann den Finanzbehörden als Indikator für die Nichtdeklaration von Umsätzen dienen.

⁹⁷ Darüber hinaus wird angenommen, dass mindestens 2/3 des in der Schattenwirtschaft erzielten Einkommens umgehend in der offiziellen Wirtschaft ausgegeben werden und folglich zu Steuereinnahmen führen, vgl. Schneider/Bühne (2007), S. 35.

⁹⁸ Man denke etwa an Frisörleistungen, für die nur sehr geringe Vorleistungen erforderlich sind.

Erwerber schattenwirtschaftlicher Umsätze werden in der Regel nur nichtsteuerpflichtige Personen sein, da Unternehmer kein Interesse an einer „verdeckten“ Transaktion haben, sondern vielmehr eine Rechnung verlangen. Denn einerseits können sie die berechnete Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen, andererseits stellen die bezogenen Vorleistungen zumeist auch aus ertragssteuerlicher Sicht Aufwand dar. Erfolgt die Transaktion „offen“ und mit Rechnungsausstellung, so steht dem Leistungsempfänger in Höhe der ausgewiesenen Umsatzsteuer ein Vorsteuerabzugsrecht zu. Dieses kann auch dann nicht versagt werden, wenn der Leistende nicht im Mehrwertsteuerregister eingetragen ist und die Umsatzsteuer nicht abführt. Voraussetzung ist jedoch, dass die Rechnung alle vorgeschriebenen Angaben enthält, insbesondere diejenigen, die notwendig sind, um Rechnungsaussteller und die Art des Umsatzes zu identifizieren.⁹⁹ Allerdings dürfte das Aufdeckungsrisiko bei der Nichterklärung von Einkünften, für die ein anderer Unternehmer den Vorsteuerabzug begehrt, deutlich höher sein,¹⁰⁰ sodass der Leistende tendenziell nur solche Einkünfte nicht deklarieren wird, die aus Umsätzen an einen Endverbraucher resultieren.¹⁰¹

Kettenbetrug

Eine Ausnahme stellt der Kettenbetrug dar, bei dem als Leistende sogenannte Strohmänner bzw. Subunternehmer auftreten.¹⁰² Diese werden teilweise von den Initiatoren eigens für Betrugszwecke neu gegründet¹⁰³ und stellen Rechnungen mit hohen Umsatzsteuerbeträgen aus, führen die ausgewiesene Umsatzsteuer jedoch nicht ab.¹⁰⁴ Sofern

⁹⁹ Vgl. EuGH vom 22.12.2010, Rs. C-438/09 (*Bogusaw Juliusz Dankowski*), Slg. 2010.

¹⁰⁰ So auch Bird/Gendron (2007), die aber darauf hinweisen, dass hierfür ausreichende Kenntnisse der Finanzbeamten u. a. im Bereich der Rechnungslegung erforderlich sind, was oftmals nicht der Fall ist (S. 170 f.). Auch eine dezentrale Steuerverwaltung wie in Deutschland erschwert die Kontrolle.

¹⁰¹ Obwohl die Nichterklärung von Umsätzen laut Nöhren (2005) „in der Praxis häufig“ auftritt, hält sie diese generell für „unproblematisch, sofern dem Unternehmer anhand von Zeugenaussagen, Rechnungen, Zahlungseingängen u. ä. die Leistungserbringung nachgewiesen werden kann“ (S. 135). Tatsächlich ist hier die Möglichkeit der Strafaufdeckung *theoretisch* durchaus gegeben. Faktisch aber dürfte die Leistungserbringung an Endverbraucher oftmals nicht nachweisbar sein, etwa weil Registriertassen gar nicht eingesetzt oder aber manipuliert werden (s. o. FN 94). Zudem kann die Finanzverwaltung aufgrund der hohen Datenmenge allenfalls stichprobenartig oder bei konkretem Verdacht prüfen.

¹⁰² Vgl. Bundesrechnungshof (2003), S. 29.

¹⁰³ Vgl. Pahne (2006), S. 67 f.

¹⁰⁴ Es wird entweder keine Steuererklärung abgegeben oder die angemeldeten Steuern werden nicht

der betrügerische Subunternehmer (Stufe b) seinerseits Vorsteuern geltend macht,¹⁰⁵ beläuft sich der Aufkommensverlust auf $\Gamma = \tau \sum_{t=1}^b W_t$, andernfalls ist er auf die Wertschöpfung auf Ebene des Subunternehmers begrenzt ($\Gamma = \tau W_b$). Da die Subunternehmer zumeist am Anfang der Liefer- und Leistungskette stehen, sichert der Nachholeffekt die Besteuerung zumindest eines Teils der gesamten Wertschöpfung.

Die vorangehenden Ausführungen gelten, sofern die abgerechnete Leistung tatsächlich erbracht wurde, auch wenn die Leistungserbringung nicht durch den abrechnenden Subunternehmer selbst erfolgt (Abdeckrechnung). Ohne Einschaltung des Subunternehmers würde der Initiator des Kettenbetrugs die Leistungen direkt beziehen; ihm stünde folglich ebenso der Vorsteuerabzug zu. Der zwischengeschaltete Subunternehmer dient der Hinterziehung der vom Initiator gezahlten Umsatzsteuer, welche dieser sich wiederum als Vorsteuer erstatten lässt. Auch wenn der Subunternehmer auf Betreiben des Initiators agiert, handelt es sich hierbei dennoch um Steuerhinterziehung auf der Ausgangsseite (durch Nichtklärung von Umsätzen durch den Subunternehmer). Denn für den Initiator bestünde auch ohne Einschaltung des Subunternehmers ein Recht auf Vorsteuerabzug - sein „Gewinn“ aber liegt in der Hinterziehung der auf der zwischengeschalteten Stufe künstlich erzeugten Umsatzsteuer. Nur für den Fall, dass über einen tatsächlich nicht erbrachten *Scheinumsatz* abgerechnet wurde, handelt es sich tatsächlich um Vorsteuererschleichung.¹⁰⁶

Unversteuerter Endverbrauch

Werden für die unternehmerische Tätigkeit bezogene Leistungen später einer unternehmerischen Verwendung durch Entnahme oder Nutzung für private oder andere unternehmensfremde Zwecke entzogen, so steht dies einer Lieferung oder Leistung gegen

abgeführt, vgl. ausführlich Bundesrechnungshof (2003), S. 28-30.

¹⁰⁵ Die Subunternehmer existieren im Allgemeinen nur zu Betrugszwecken und nur für einen bestimmten Zeitraum, darüber hinaus verfolgen sie keine tatsächliche Geschäftstätigkeit. Daher werden sie im Gegensatz zu Unternehmern mit einer eigenen Geschäftstätigkeit tendenziell häufiger das Risiko der Inanspruchnahme eines Vorsteuerabzugs eingehen.

¹⁰⁶ Vgl. dazu Abschnitt 4.2.1.4.2. In der Praxis sind die Grenzen vermutlich fließend, vgl. die Darstellung bei Bundesrechnungshof (2003), S. 27-30. Vgl. Nöhren (2005), S. 200-204, ausführlich zur begrifflichen Abgrenzung von Abdeckrechnung und Scheinrechnung.

Entgelt gleich.¹⁰⁷ Werden derartige (Nutzungs-) entnahmen nicht deklariert, kommt es zu einem un versteuerten Endverbrauch durch Entnahme oder Nutzung unternehmerischer Gegenstände oder Dienstleistungen.¹⁰⁸ Sofern in früheren Perioden die darauf lastenden Vorsteuern geltend gemacht wurden, folgt hieraus der maximal mögliche Aufkommensverlust ($\Gamma = \tau \sum_{i=1}^n W_i$). Hat der Steuerpflichtige bei Bezug der Vorleistungen keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht, um wiederum ein auffälliges Missverhältnis von Ausgangs- und Eingangsleistungen zu vermeiden, bleibt nur die letzte Wertschöpfungsstufe unsteuert.

4.2.1.4.1.2 Missing-Trader-Betrug

Der sogenannte Missing-Trader-Betrug¹⁰⁹ stellt eine besondere Betrugsform dar, die ebenfalls auf der Nichtklärung von Umsätzen basiert. Ebenso wie der Kettenbetrug geht sie jedoch nicht mit einem Verzicht auf den Vorsteuerabzug aus den betreffenden Vorleistungen einher. Stattdessen wird beim Missing-Trader-Betrug das Rechtsinstitut des innergemeinschaftlichen Erwerbs genutzt, um Gegenstände steuerfrei erwerben zu können. Der sich anschließende nationale steuerpflichtige Umsatz wird wiederum nicht deklariert und die darauf lastende Umsatzsteuer nicht abgeführt.¹¹⁰

Während bei der Nichtdeklaration von Umsätzen, denen steuerpflichtig erworbene Vorleistungen gegenüberstehen (z. B. „Ohne-Rechnung-Geschäfte“), der „Gewinn“

¹⁰⁷ Vgl. Abschnitt 3.2.2.2.

¹⁰⁸ Vgl. zum un versteuerten Endverbrauch auch Leitl (2010), S. 43-46 sowie Gebauer (2008), S. 117 f.

¹⁰⁹ Alternativ wird dieser auch als „*missing-trader intra-Community fraud*“ (MTIC fraud) bezeichnet, vgl. z. B. Ainsworth (2011). Da diese Betrugsform jedoch nicht zwingend auf die EU beschränkt ist, wird nachfolgend nur von Missing-Trader-Betrug gesprochen (so z. B. auch HM Revenue & Customs (2001)). Ebenfalls stark verbreitet sind die Begriffe Karussellbetrug („*carousel fraud*“) bzw. Umsatzsteuerkarussell, vgl. z. B. Nöhren (2005), S. 250; Tiedtke (2004), S. 8; Kemper (2006a) sowie Wolf (2011), wobei diese scheinbar synonym zu Missing-Trader-Betrug bzw. MTIC fraud verwendet werden (so auch Ainsworth (2011), dort in FN 3). Nach der hier vertretenen Auffassung ist Karussellbetrug als eine spezielle Form des Missing-Trader-Betrugs anzusehen, ähnlich auch HM Revenue & Customs (2001), S. 2 sowie Reckon LLP (2009), Rn. 358 und 359, die Missing-Trader-Betrug in Erwerbsbetrug („*acquisition fraud*“) und Karussellbetrug unterteilen. Da der Karussellbetrug auf der Funktionsweise des „einfachen“ Missing-Trader-Betrugs (Erwerbsbetrug) basiert, kann er stattdessen als eine besondere Ausprägung des Missing-Trader-Betrugs angesehen werden.

¹¹⁰ Der Missing Trader gibt entweder gar keine periodische Mehrwertsteuererklärungen ab oder eine „Nullerklärung“. Alternativ werden die Umsätze zwar zutreffend deklariert, die Umsatzsteuer jedoch nicht abgeführt, vgl. Merkt (2008), S. 758 sowie Pahne (2006), S. 66.

für den betrügerisch tätigen Steuerpflichtigen (und folglich auch der Steuerausfall) auf die Besteuerung seiner Wertschöpfungsstufe begrenzt ist ($\Gamma = \tau W_b$), kann der Missing Trader (M) die Umsatzsteuer der gesamten bis zu seiner Stufe (m) erbrachten Wertschöpfung vereinnahmen ($\Gamma = \tau \sum_{i=1}^m W_i$). Bei Umsätzen an Nichtsteuerpflichtige resultiert der maximal mögliche Aufkommensverlust ($\Gamma = \tau \sum_{i=1}^n W_i$) und der Umsatz bleibt gänzlich unbesteuert.

Im Vergleich zur „einfachen“ Nichtdeklaration von Einnahmen werden beim Missing-Trader-Betrug also deutlich mehr Steuern verkürzt, insofern ist diese Hinterziehungsform für Betrüger reizvoller. Gleichzeitig kann beim Missing-Trader-Betrug das Risiko einer Strafaufdeckung reduziert werden. Denn ein Steuerpflichtiger, welcher einer tatsächlichen unternehmerischen Tätigkeit nachgeht, und der somit über einen längeren Zeitraum hinweg mehrwertsteuerlich registriert ist, grundsätzlich auch Umsätze deklariert und Vorsteuern abzieht, unterliegt einem gewissen Aufdeckungsrisiko, wenn er einen Teil seiner Umsätze nicht (mehr) deklariert. Demgegenüber handelt es sich beim Missing Trader um einen Scheinunternehmer, der nur für einen sehr kurzen Zeitraum und ausschließlich für Betrugszwecke umsatzsteuerlich registriert ist. Insofern weist der Missing-Trader-Betrug deutliche Parallelen zum Kettenbetrug auf.¹¹¹ Weil sich bei der Anmeldung des innergemeinschaftlichen Erwerbs Umsatzsteuer und Vorsteuer saldieren, besteht für den Missing Trader kein Anreiz, diesen Vorgang umsatzsteuerlich zu deklarieren.¹¹² Stattdessen verkauft er die Gegenstände umsatzsteuerpflichtig an einen inländischen Abnehmer weiter, meldet diese Umsätze jedoch nicht an. Da keinerlei Vorsteuerbeträge geltend gemacht werden, ergibt sich für die Behörden (zunächst) kein Anlass zu einer umsatzsteuerlichen Überprüfung.

Gleichwohl ist eine mehrwertsteuerliche Registrierung des Missing Trader für den steuerfreien Erwerb unabdingbar. Sollte der Lieferer die ihm vom Missing Trader mitgeteilte MwSt-Nummer nicht überprüfen, riskiert er, die Steuerfreiheit für die innerge-

¹¹¹ So auch Bundesrechnungshof (2003), S. 28.

¹¹² Gleiches gilt für die im Reverse-Charge-Verfahren besteuerten innergemeinschaftlichen Dienstleistungen.

meinschaftliche Lieferung versagt zu bekommen. Darüber hinaus hat er den Erwerber und dessen MwSt-Nummer in seiner Zusammenfassenden Meldung zu benennen. Anhand der Daten aus der ZM lässt sich ein Missing-Trader-Betrug daher grundsätzlich aufdecken. Doch wird auch in diesem Fall zumindest eine zeitnahe Strafaufdeckung aufgrund der fehlenden korrespondierenden Erwerbsmeldung sowie vermutlich auch aufgrund der hohen Datenmenge verhindert, sodass die Finanzbehörden derartige Betrugsfälle gar nicht oder erst zu spät aufdecken. Ziel des Missing Trader ist es deswegen, in kürzester Zeit möglichst viele Umsätze zu tätigen, wobei er auch zu Verlustgeschäften bereit ist. Denn sein eigentlicher Gewinn liegt nicht in der Verkaufsmarge, sondern in der vereinnahmten, aber nicht abgeführten Umsatzsteuer.¹¹³ Bis die Finanzverwaltung den Betrug aufdecken kann, ist er vom Markt verschwunden.¹¹⁴

Karussellbetrug als besonders schwerwiegende Form des Missing-Trader-Betrugs

Auf der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen basiert auch der sogenannte Karussellbetrug, der als eine Erweiterung des Missing-Trader-Betrugs angesehen werden kann.¹¹⁵ Nachfolgende Abbildung 4.7 verdeutlicht die Funktionsweise.

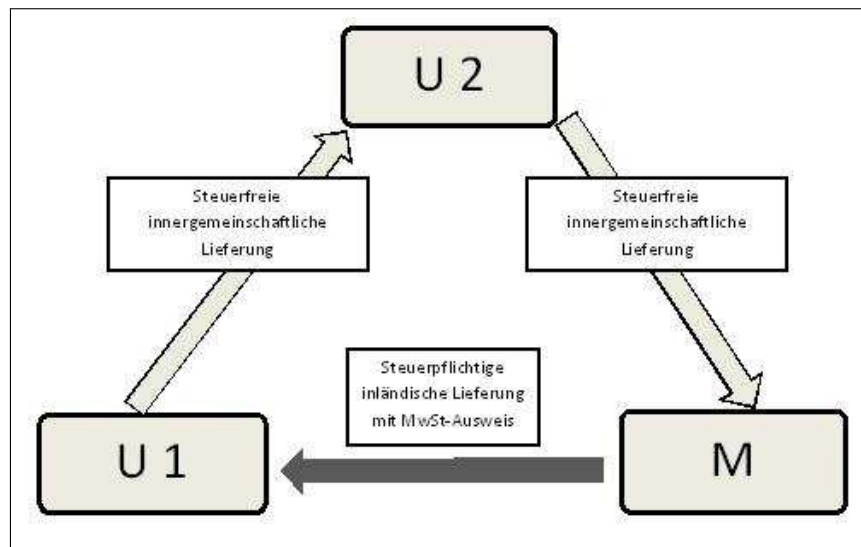
Ein inländischer Unternehmer (*U1*) liefert umsatzsteuerfrei in einen anderen Mitgliedstaat. Über einen oder mehrere Vertragspartner im Ausland (*U2*) gelangt die Ware zurück ins Inland, wo als erstes Unternehmen hinter der Grenze der Missing Trader auftritt.¹¹⁶ Dieser innergemeinschaftliche Erwerb wird von *M* nicht deklariert. Stattdessen verkauft er die Ware wieder an *U1*, ohne die hierauf lastende Umsatzsteuer abzuführen.

¹¹³ Vgl. Wolf (2011), S. 27.

¹¹⁴ Vgl. HM Revenue & Customs (2001), S. 2, wonach hinter den Scheinunternehmen (*M*) zumeist professionelle Kriminelle stehen.

¹¹⁵ Wäger (2010), S. 357, spricht zutreffender von „Kettenbetrug“ da nur in den seltensten Fällen tatsächlich ein in sich geschlossener Warenkreislauf vorliegt. Um die hier betrachtete Betrugsform aber besser vom oben dargestellten Kettenbetrug abgrenzen zu können, soll nachfolgend dennoch die zudem deutlich verbreitetere Bezeichnung Karussellbetrug verwendet werden.

¹¹⁶ Vgl. Bundesrechnungshof (2003), S. 21 f.



Eigene Darstellung

Abbildung 4.7: Karussellbetrug

Zusätzlich kann die hinterzogene Umsatzsteuer dazu verwendet werden, den Preis des Produktes zu senken.¹¹⁷ In diesem Fall verkauft *M* umsatzsteuerpflichtig an *U1* weiter, wobei er den Nettopreis (P_n) als Bruttopreis in Rechnung stellt. Der Preis der Ware wird so bei jeder Runde, die sich das „Karussell“ dreht, um den Betrag der Umsatzsteuer ($\tau \frac{P_n}{(1+\tau)}$) verringert, wodurch die Produkte teilweise sogar unter den Herstellungskosten gehandelt werden können.¹¹⁸ Der so erzielte Gewinn kann zwischen *M* und *U1* aufgeteilt werden; alternativ begnügt sich *U1* damit, die Ware im Endeffekt zu einem stark reduzierten Einkaufspreis zu erhalten.

Zur Verschleierung der Lieferwege werden in aller Regel mehrere (meist unwissende) Unternehmer in verschiedenen Mitgliedstaaten als Zwischenhändler in die Kette einbezogen; oftmals verlässt die Ware dabei noch nicht einmal das Lager und Transportpapiere werden gefälscht.¹¹⁹ Für die Finanzverwaltung ist es oft schwer, derartige

¹¹⁷ Vgl. Mittler (2001), S. 385; Bundesrechnungshof (2003), S. 22.

¹¹⁸ Vgl. Klawikowski/Leitmeier/Zühlke (2002), S. 121. Vgl. auch Bundesrechnungshof (2000), S. 218, wonach ein namhafter europäischer Hersteller von Mobiltelefonen ein Einschreiten der Steuerverwaltung gefordert hatte, da 80 % seiner Produkte über derartige Umsatzsteuerkarusselle unter dem Nettoabgabepreis des Herstellers verkauft würden.

¹¹⁹ Vgl. Weber (2003), S. 427.

4.2. Ursachenbezogene Analyse

Reihengeschäfte nachzuverfolgen.¹²⁰ Manchmal wird die Ware auch absichtlich über ein Drittland geleitet, um so vom Verdacht des innergemeinschaftlichen Betrugs abzulenken.¹²¹ Da sowohl beim Export der Ware als auch beim Import Grenzkontrollen stattfinden, erscheinen derartige Warenbewegungen unverdächtig.

Waren es lange Zeit vor allem Computerchips, Mobiltelefone u. ä. hochpreisige und leicht transportable Waren, mit denen (zumindest auf dem Papier) gehandelt wurde, so hat sich der bandenmäßig betriebene Karussellbetrug mittlerweile in den Dienstleistungsbereich (z. B. in den Handel mit CO₂-Emissionszertifikaten oder VoIP-Minuten) verlagert.¹²² Da hierbei nicht mit körperlicher Ware gehandelt wird, entfällt der Transport bzw. das Fälschen der Transportpapiere. Der Handel erfolgt per Mausklick und daher deutlich schneller als der Handel mit körperlichen Gegenständen.

Neben diesen Steuerausfällen kann der Karussellbetrug aber auch zu massiven Preiswirkungen bis hin zu einem ruinösen Wettbewerb führen.¹²³ Steuerehrliche Unternehmen, die diesem Wettbewerb nicht standhalten können, werden durch Steuerbetrüger vom Markt vertrieben. Wettbewerbsverzerrungen können auch aus dem teils massiven Einfluss auf das Handelsvolumen resultieren.¹²⁴ So waren laut Europol im Zeitraum von Juni 2008 bis Ende 2009 bis zu 90 % des Handels mit CO₂-Zertifikaten auf Karussellbetrug zurückzuführen¹²⁵. Zudem besteht für steuerehrliche Unternehmen stets auch die Gefahr, unwissend in einen Karussellbetrug involviert zu werden und deswe-

¹²⁰ Teilweise verfügen die Täter über Insiderkenntnisse von Verfahrensabläufen in der Finanzverwaltung, was die Aufdeckung zusätzlich erschwert, vgl. ausführlich Bundesrechnungshof (2000), S. 218.

¹²¹ Z. B. sogenannte „Dubai-Route“, vgl. Reckon LLP (2009), Rn. 375-380.

¹²² Vgl. z. B. Ainsworth (2010b); Pahne (2011), S. 247 f. Vgl. auch Hummel (2012) ausführlich zu Missing-Trader-Betrug im grenzüberschreitenden Stromhandel. Zwar gilt Elektrizität nach Art. 15 Abs. 1 als körperlicher Gegenstand, weshalb es sich hierbei nicht um eine Dienstleistung, sondern um eine Lieferung handelt. Doch verlegt Art. 38 Abs. 1 den Ort der Lieferung an den Ort, an dem der steuerpflichtige Wiederverkäufer seinen Sitz hat, sodass gem. Art. 195 ebenfalls das Reverse-Charge-Verfahren anzuwenden ist.

¹²³ Vgl. Bundesrechnungshof (2003), S. 22.

¹²⁴ Das britische nationale statistische Amt ist deswegen dazu übergegangen, die Handelsbilanzdaten anzupassen. Da Importe durch Missing Trader nicht in der Statistik auftauchen, ist das Handelsbilanzdefizit unterbewertet. Während die Importe für das Jahr 1999 noch um £1,7 Mrd. (0,7 %) erhöht wurden, waren es 2002 bereits £11,1 Mrd. (3,8 %), vgl. ausführlich Ruffles et al. (2003).

¹²⁵ www.europol.europa.eu/content/press/further-investigations-vat-fraud-linked-carbon-emissions-trading-system-641.

gen den eigenen Vorsteuerabzug oder aber die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen versagt zu bekommen.

Steuerausfälle aufgrund von Missing-Trader-Betrug und Karussellbetrug sind systembedingt. Diese Betrugsformen beruhen indes weder auf dem Instrument des Vorsteuerabzugs,¹²⁶ noch ist die fehlende Verknüpfung zwischen Umsatzsteuerzahlung und Vorsteuerabzug¹²⁷ ursächlich. Vielmehr entsteht durch die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen bzw. durch die Besteuerung innergemeinschaftlicher Dienstleistungen im Reverse-Charge-Verfahren ein Bruch in der Kette, wodurch der Selbstkontrollmechanismus des Mehrwersteuersystems außer Kraft gesetzt wird.¹²⁸ Innergemeinschaftliche Umsätze dienen folglich lediglich als „steuerfreie Warenbeschaffungsmaßnahme für die Nichtversteuerung nachfolgender Inlandslieferungen“.¹²⁹

Zwar führt auch Missing-Trader-Betrug zu einem unvaluierten Vorsteuerabzug,¹³⁰ da dem Vorsteuerabzug auf Seiten des Leistungsempfängers keine korrespondierende Umsatzsteuerzahlung gegenübersteht. Ursächlich hierfür ist jedoch nicht der Vorsteuerabzug durch den (unwissenden) Leistungsempfänger,¹³¹ sondern die Nichtdeklaration der Umsätze durch den Missing-Trader. Mithin sind diese Fälle von Steuerhinterziehung der Ausgangsseite zuzurechnen.¹³² Ein ungerechtfertigter Vorsteuerabzug (Vorsteuererschleichung)¹³³ kann nur dann vorliegen, wenn der Leistungsempfänger sich wissentlich am Umsatzsteuerkarussell beteiligt.¹³⁴ Auch die Differenzierung zwischen Karussellbetrug mit real existierender Ware bzw. fiktiver Ware überzeugt nicht.¹³⁵ Fälle, in denen nur fiktiv mit nicht existierender Ware gehandelt wird, sind nicht als Karussellbetrug, sondern als Vorsteuererschleichung zu qualifizieren.¹³⁶ Denn für die Erstellung

¹²⁶ Vgl. z. B. Pahne (2011), S. 254; Ammann (2003), S. 341.

¹²⁷ Wolf (2011), S. 27; kritisch dazu Wohlfahrt (2011), S. 393 f.

¹²⁸ So auch Weber (2003), S. 427; Tiedtke (2004), S. 8.

¹²⁹ Wäger (2010), S. 357.

¹³⁰ Vgl. z. B. Ammann (2003), S. 341.

¹³¹ Zudem kommt es bei der einfachsten Form des Missing-Trader-Betrugs überhaupt nicht zu einem Vorsteuerabzug, da der Missing Trader direkt an einen Nichtsteuerpflichtigen liefert.

¹³² So auch Brandl (2008), S. 141.

¹³³ So z. B. Pahne (2006), S. 65 f; Nöhren (2005), S. 250-253; Widmann (2002b), S. 15.

¹³⁴ Vgl. EuGH vom 6.7.2006, Rs. C-439/04 und C-440/04 (*Kittel und Recolta Recycling*), Slg. 2006.

¹³⁵ Vgl. Leitl (2010), S. 58 f.

¹³⁶ Vgl. dazu Abschnitt 4.2.1.4.2.

von Scheinrechnungen über tatsächlich nicht existierende Waren bedarf es keines steuerfreien innergemeinschaftlichen Erwerbs.

4.2.1.4.1.3 Reduzierung der Steuerschuld aus den deklarierten Umsätzen

Schließlich kann eine Steuerhinterziehung auf der Ausgangsseite auch darin bestehen, dass die zugrunde liegenden Umsätze zwar deklariert werden, die resultierende Umsatzsteuerschuld jedoch unrechtmäßig reduziert wird.¹³⁷ Dies kann durch die Erklärung normalbesteuerter Umsätze zum reduzierten Steuersatz, als differenzbesteuerte oder als steuerfreie Umsätze geschehen.

Fall 1: Erklärung von normalbesteuerten Umsätzen zum reduzierten Steuersatz

Werden normalbesteuerte Umsätze zum reduzierten Steuersatz deklariert und findet dieser Umsatz innerhalb der Unternehmerkette statt, so entsteht aufgrund des Nachholeffektes kein fiskalischer Schaden. Der verminderten Umsatzsteuerschuld des Leistenden steht ein in selber Höhe verminderter Vorsteuerabzug des Erwerbers gegenüber. Demgegenüber resultiert bei einer Leistung an einen Nichtsteuerpflichtigen ein Aufkommensverlust in Höhe der Differenz zwischen Normalsatz (τ_n) und reduziertem (τ_r) Steuersatz, bezogen auf die gesamte Wertschöpfung: $\Gamma = (\tau_n - \tau_r) \sum_{i=1}^n W_i$.

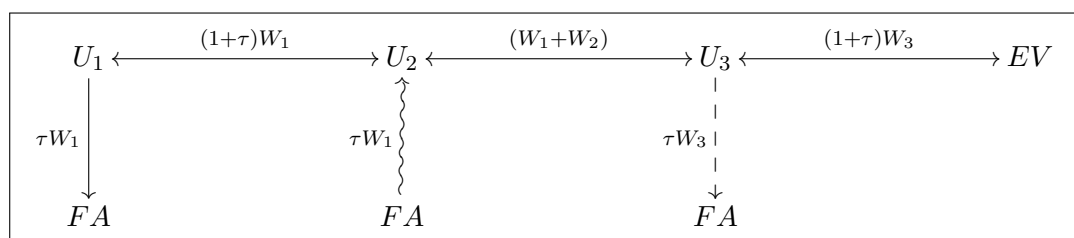
Der Nachholeffekt begrenzt den Verlust folglich auf Umsätze, die an Endverbraucher erbracht werden. Gleichzeitig sind gerade diese Umsätze nur sehr schwer zu kontrollieren. Die Tatsache, ob beispielsweise die Abgabe von Speisen in einem Fast-Food-Restaurant zur Mitnahme erfolgt und somit dem ermäßigten Steuersatz unterliegt, oder ob die Speisen vor Ort verzehrt werden und daher normalbesteuert werden müssen, ist für die Steuerermittlungsbehörden faktisch nicht überprüfbar. Sie kann daher lediglich auf Plausibilität und anhand von Vergleichswerten prüfen. Derartige Steuerausfälle sind systembedingt und ließen sich durch Abschaffung der reduzierten Steuersätze und Verwendung eines einheitlichen Steuersatzes vermeiden.

¹³⁷ Vgl. Nöhren (2005), S. 135-178, insbesondere zu den strafrechtlichen Konsequenzen.

Fall 2: Erklärung von normalbesteuerten als differenzbesteuerte Umsätze

Ein im Gebrauchtwagenhandel verbreitetes Betrugsmodell setzt nicht am Steuersatz, sondern an der Bemessungsgrundlage an, indem normal umsatzversteuerte Fahrzeuge zu differenzbesteuerten Fahrzeugen gewandelt werden. Dies geschieht durch die steuerfreie Lieferung des Fahrzeugs in einen anderen Mitgliedstaat unter Verwendung falscher Rechnungen. Zusätzlich zu der Rechnung über die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, welche dem Verkäufer den vollen Vorsteuerabzug sichern soll, wird eine zweite Rechnung für den Erwerber ausgestellt, in der das Fahrzeug als differenzbesteuert bezeichnet ist.¹³⁸ Art. 4 Nr. a stellt den innergemeinschaftlichen Erwerb von differenzbesteuerten Gegenständen steuerfrei, sodass nur die Wertschöpfung auf der Stufe des Erwerbers umsatzversteuert wird. Zur Verschleierung der Tat erfolgt die Rechnungsstellung über mehrere Stationen in verschiedenen Mitgliedstaaten.

Abbildung 4.8 stellt die Vorgehensweise schematisch dar. U_2 erwirbt ein normalbesteuertes Fahrzeug, welches als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei und mit vollem Vorsteuerabzug (dargestellt durch einen geschlängelten Pfeil) weiterveräußert wird. U_3 wiederum deklariert diesen Vorgang als steuerfreien innergemeinschaftlichen Erwerb eines differenzbesteuerten Fahrzeugs und führt folglich nur die auf seiner Wertschöpfungsstufe lastende Steuer ab (dargestellt durch einen durchbrochenen Pfeil).



Eigene Darstellung

Abbildung 4.8: Erklärung normalbesteuerter als differenzbesteuerte Umsätze

¹³⁸ Vgl. Kemper (2006b), S. 575 sowie Merk (2001), S. 98, wonach davon ausgegangen werden kann, dass diese Praxis bei einem Großteil des Gebrauchtwagenmarktes Anwendung findet.

Der Umsatzsteuerausfall beläuft sich in Höhe der bis zur innergemeinschaftlichen Lieferung (Stufe b) erbrachten Wertschöpfung: $\Gamma = \tau \sum_{i=1}^b W_i$. Er ist folglich umso höher, je weiter hinten in der Lieferkette der Betrug ansetzt. Der Aufkommensverlust ist stets am höchsten, wenn der Erwerber der innergemeinschaftlichen Lieferung direkt an einen Nichtsteuerpflichtigen liefert. Folgen weitere Lieferstufen auf den innergemeinschaftlichen Erwerb, bleibt es zwar beim Steuerausfall in Höhe von $\tau \sum_{i=1}^b W_i$. Dem stehen aber zusätzliche Einnahmen aus der Besteuerung der nachfolgenden Stufen gegenüber.

Auch diese Steuerausfälle sind systembedingt. Sie entstehen durch das kollusive Zusammenwirken von echt steuerbefreiter innergemeinschaftlicher Lieferung und der Befreiung des innergemeinschaftlichen Erwerbs von differenzbesteuerten Gegenständen. Da die Differenzbesteuerung auf Erwerbe innerhalb der Gemeinschaft begrenzt ist, können derartige Betrugsfälle nur innerhalb der EU auftreten. Gleichzeitig ist ein grenzüberschreitender Umsatz erforderlich, sodass mindestens zwei verschiedene Steuerbehörden involviert sind, was die Aufdeckungswahrscheinlichkeit reduziert. Es kann versucht werden, dem durch eine Verkürzung der Informationswege zwischen den mitgliedstaatlichen Ermittlungsstellen¹³⁹ oder allgemein durch eine verbesserte Zusammenarbeit und einen verstärkten Informationsaustausch zu begegnen. Hierfür wäre es m. E. aber zunächst erforderlich, eine zu der ZM korrespondierende Meldung durch den Erwerber innergemeinschaftlicher Umsätze verpflichtend vorzuschreiben und die Steuerzeiträume in den Mitgliedstaaten zu vereinheitlichen.¹⁴⁰

Merk (2001) schlägt als weitere Alternative eine einmalige Umsatzbesteuerung bei der Erstzulassung vor, wodurch eine Differenzbesteuerung entfiel.¹⁴¹ Allerdings lässt sich das dargestellte Betrugsmodell auch auf den Handel mit Kunstgegenständen u. a. von Art. 314 erfasste Gegenstände übertragen, auf welche diese Lösung nicht anwendbar ist. Die Betrugsmöglichkeiten im Bereich des Fahrzeughandels wären zwar eingedämmt, doch steht zu vermuten, dass sich der Betrug stattdessen auf andere Bereiche ver-

¹³⁹ Vgl. Merk (2001), S. 98.

¹⁴⁰ Vgl. Abschnitt 3.3.4.2.3.

¹⁴¹ Vgl. Merk (2001), S. 99.

lagern würde. Zudem bietet eine einmalige Umsatzbesteuerung bei Erstzulassung die Möglichkeit der Steuerarbitrage, was folglich zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann. Dies soll durch die derzeitige Vorschrift zur Besteuerung im Bestimmungsland (Art. 2 Abs. 2) gerade vermieden werden. Eine vollständige Aufhebung der Differenzbesteuerung birgt wiederum die Gefahr von Doppelbesteuerung.

Fall 3: *Erklärung von normalbesteuerten als steuerfreie Umsätze*

Ferner kann die Steuerschuld durch die ungerechtfertigte Inanspruchnahme einer Steuerbefreiung gemindert werden. Hierbei ist zwischen der (fälschlichen) Deklaration von echt und unecht steuerbefreiten Umsätzen zu unterscheiden. Während letztere eine Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage zur Folge hat, gelangt bei einer echten Steuerbefreiung der Nullsteuersatz zur Anwendung.

Werden steuerpflichtige Umsätze an Nichtsteuerpflichtige als unecht steuerbefreite Umsätze erklärt, so wirkt dies wie eine Nichtdeklaration von Einkünften, d. h. die letzte Wertschöpfungsstufe wird nicht besteuert.¹⁴² Dies kann z. B. durch Anwendung der Kleinunternehmerregelung erfolgen, obwohl die Voraussetzungen hierfür nicht vorliegen. Ein Unterschied ergibt sich jedoch bei zwischenunternehmerischen Leistungen, da der steuerpflichtige Leistungsempfänger durch die vermeintliche Steuerbefreiung sein Vorsteuerabzugsrecht verliert. Der Nachholeffekt gewährleistet eine vollständige Besteuerung und sichert so zulasten des Leistungsempfängers das Steueraufkommen in voller Höhe.

Die ungerechtfertigte Inanspruchnahme einer echten Befreiung ist in ihrer Wirkung deutlich schärfer, weil aufgrund des Vorsteuerabzugs eine vollständige Entlastung von der bisherigen Umsatzsteuer erfolgt. Angesichts der Tatsache, dass die MwStSystRL echte Steuerbefreiungen nur für Exportleistungen vorsieht, kann dies folglich nur durch Vortäuschung eines Exportumsatzes erfolgen.¹⁴³ So wurde mit der Einführung des Steu-

¹⁴² Vgl. Abschnitt 4.2.1.4.1.1.

¹⁴³ Beispielsweise kann eine innergemeinschaftliche Lieferung durch Abholung gegen Barzahlung vortäuscht werden, vgl. Ammann (2003), S. 334.

ertatbestands der innergemeinschaftlichen Lieferung als Ersatz für Ausfuhrlieferungen eine Möglichkeit geschaffen, nationale steuerpflichtige Umsätze als innergemeinschaftliche Lieferungen deklarieren zu können. Aufgrund der fehlenden Grenzkontrollen erfolgt der Nachweis hierüber anhand der von den Steuerbehörden vorgeschriebenen Dokumente. Diese dürften aber deutlich einfacher zu fälschen sein als die für die Ausfuhr benötigten Zolllieferanten.¹⁴⁴

Wird ein nationaler, steuerpflichtiger Umsatz an einen Endverbraucher widerrechtlich als steuerfreie Exportleistung erklärt, so bleibt die gesamte Wertschöpfung unversteuert und es resultiert der maximale Aufkommensverlust $\Gamma = \tau \sum_{i=1}^n W_i$. Handelt es sich um einen zwischenunternehmerischen Umsatz, bleibt die bis zur Stufe des betrügerischen Unternehmers erbrachte Wertschöpfung unversteuert ($\Gamma = \tau \sum_{i=1}^b W_i$). Allerdings ist dieser Fall mit einer höheren Aufdeckungswahrscheinlichkeit verbunden, da der steuerpflichtige Erwerber sein Vorsteuerabzugsrecht aus dem Umsatz beanspruchen wird. Insofern wird diese Betrugsform tendenziell nur bei den fiskalisch schwerwiegenden Umsätzen an Nichtsteuerpflichtige auftreten.

Der Betrug muss indes nicht zwingend durch den Leistenden erfolgen, sondern kann auch vom (nichtsteuerpflichtigen) Leistungsempfänger begangen werden kann. Sofern der Steuerpflichtige dies aber auch bei Beachtung der kaufmännischen Sorgfalt infolge der Fälschung des vom Abnehmer vorgelegten Ausfuhrnachweises nicht erkennen konnte, ist die Steuerfreiheit zu gewähren¹⁴⁵ und es ergibt sich ein Aufkommensverlust in maximaler Höhe ($\Gamma = \tau \sum_{i=1}^n W_i$).¹⁴⁶

¹⁴⁴ Gleichwohl können auch Ausfuhrlieferungen derart gefälscht werden, dass die Fälschung nur kriminaltechnisch nachweisbar ist, vgl. Dziadkowski (2002), S. 73. Vgl. auch Dunkel (2008) zum Betrug mit gefälschten Zollstempeln sowie EuGH vom 21.2.2008, Rs. C-271/06 (*Netto*), Slg. 2008, wonach selbst das zuständige Hauptzollamt die vorgelegten Zollstempel und -formulare zunächst nicht als Fälschungen erkannt hatte.

¹⁴⁵ Vgl. EuGH vom 21.2.2008, Rs. C-271/06 (*Netto*), Slg. 2008.

¹⁴⁶ Für vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger kommt diese Betrugsform nicht in Frage, da sie ohnehin steuerfrei erwerben können.

4.2.1.4.2 Steuerhinterziehung auf der Eingangsseite

Steuerhinterziehung auf der Eingangsseite zielt auf die Geltendmachung eines - dem Grunde oder der Höhe nach - unberechtigten Vorsteuerabzugs ab (Vorsteuererschleichung). So kann beispielsweise ein grundsätzlich bestehender Vorsteuerabzug ungerechtfertigt erhöht werden, indem Rechnungen über empfangene Vorleistungen manipuliert werden.¹⁴⁷ Bleibt die Manipulation unentdeckt, wird in Höhe der Differenz zwischen deklarierter (VL_b) und tatsächlicher (VL) Vorleistung zu viel Vorsteuer erstattet, sodass $\Gamma = \tau(VL_b - VL)$ resultiert.

Die deutlich zahlreicheren und weitaus schwerwiegenden Fälle bestehen indes darin, einen dem Grunde nach nicht bestehenden Vorsteuerabzug betrügerisch in Anspruch zu nehmen. So kann beispielsweise eine unecht steuerbefreite nationale Finanzdienstleistung als an einen außerhalb der Gemeinschaft ansässigen Empfänger deklariert werden, um eine echte Steuerbefreiung zu erreichen und folglich den Vorsteuerabzug widerrechtlich in Anspruch nehmen zu können.¹⁴⁸ In der Folge bleibt die gesamte Wertschöpfung unbesteuert, wohingegen laut Gesetz nur die letzte Wertschöpfungsstufe befreit sein sollte ($\Gamma = \tau \sum_{i=1}^{n-1} W_i$).

Daneben existieren verschiedene Betrugsformen,¹⁴⁹ welche jeweils darauf abzielen, Vorleistungen (und ggf. auch Umsätze) zu fingieren, um einen tatsächlich nicht bestehenden Vorsteuerabzug geltend zu machen. Der Nachweis erfolgt anhand gefälschter Rechnungen, wobei entweder tatsächlich existierende, aber unwissende Unternehmer als Rechnungsaussteller eingesetzt werden oder aber der angegebene Leistende existiert nicht bzw. nicht mehr (Scheinunternehmer).¹⁵⁰ Alternativ treten Strohmänner¹⁵¹ als Rechnungsaussteller auf, welche hierfür ein gewisses Entgelt erhalten, die von ihnen

¹⁴⁷ Minderwertige Produkte werden als hochpreisige deklariert.

¹⁴⁸ Vgl. Art. 169 Abs. 1 lit. c. i. V. m. Art. 135 Abs. 1 lit. a bis f.

¹⁴⁹ Vgl. ausführlich z. B. Nöhren (2005), S. 179-292; Ammann (1997), S. 382 f.; Pahne (2006), S. 64-78 sowie Kemper (2006b) und Gibhardt (2001).

¹⁵⁰ Vgl. Kemper (2006b), S. 573.

¹⁵¹ Vgl. Nöhren (2005), S. 198 f. und 213 f. ausführlich zur Abgrenzung zwischen Scheinunternehmen und Strohmännern.

ausgewiesene Umsatzsteuer indes nicht abführen (können).¹⁵² Außerdem können Vorleistungen mit Hilfe von im Rahmen privater Lebensführung entstandener Rechnungen (Tankbelege o. ä.)¹⁵³ deklariert werden, oder durch Rechnungen Dritter, die diese Leistungen tatsächlich bezogen haben, aber selbst nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind.¹⁵⁴

Ziel ist jeweils, die eigene Umsatzsteuerzahllast anhand fiktiver Vorleistungen zu verringern, oder die Auszahlung von Vorsteuern zu erreichen. Um trotz hoher Vorsteuerüberhänge bei den Steuerbehörden nicht aufzufallen, werden entweder steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen fingiert oder (fiktive) Unternehmen neu gegründet,¹⁵⁵ um unverdächtige Anlaufverluste vortäuschen zu können. Der fiskalische Schaden aus dem ungerechtfertigten Vorsteuerabzug beläuft sich auf $\Gamma = \tau V L_b$. Da die fiktiven Vorleistungen nicht Bestandteil der Wertschöpfungskette sind, führt dies selbst bei vollständiger Besteuerung des Konsums zu einem Steuerausfall in theoretisch unbegrenzter Höhe. Insoweit sind diese Betrugsformen besonders schwerwiegend.

Die Aufkommensverluste lassen sich auch durch die Methode der Vorsteuerverrechnung nicht verringern. Denn die zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuern mindern entweder direkt die Umsatzsteuerzahllast, oder die Erstattung wird aufgrund der speziellen Sachverhaltsgestaltung herbeigeführt. So sind Vorsteuerüberhänge aufgrund von Exportleistungen üblicherweise von der Verrechnung ausgenommen und werden direkt erstattet.¹⁵⁶ Durch die in Art. 183 enthaltene zeitliche Begrenzung der Vorsteuerverrechnung¹⁵⁷ wiederum kann erreicht werden, dass Vorsteuerüberhänge infolge von fingierten Anlaufverlusten ausbezahlt werden.

¹⁵² Bei den Stroh Männern handelt es sich zumeist um mittellose oder auch um alkohol- oder drogenabhängige Personen, die für ihre Tätigkeit einige tausend Euro erhalten, bei denen aber ansonsten „steuerlich nichts zu holen“ ist, vgl. Kemper (2006b), S. 572.

¹⁵³ Im Gegensatz zum un versteuerten Endverbrauch besteht bei diesen von vornherein kein Bezug zur unternehmerischen Tätigkeit.

¹⁵⁴ Zwar handelt es sich zumeist um Kleinbetragsrechnungen, in der Summe können die Ausfälle indes beträchtlich sein (sogenannte Ameisenkriminalität). Zudem scheint für Rechnungen Dritter inzwischen ein reger (Internet-) Handel zu existieren, vgl. ausführlich dazu Gebauer (2008), S. 116-118.

¹⁵⁵ Sogenannte Gründungstäter, vgl. Nöhren (2005), S. 179-182 sowie Pahne (2006), S. 64 f.

¹⁵⁶ Vgl. die von der EU Kommission veröffentlichten Informationen (siehe FN 78 in Kapitel 3, S. 41).

¹⁵⁷ Vgl. dazu Abschnitt 4.2.1.5.

4.2.1.4.3 Betrügerische Insolvenzen

Schließlich können Fälle von Insolvenzen auch bewusst herbeigeführt oder zumindest umsatzsteuerschädlich genutzt werden. Wie bei echten Insolvenzen kann es dabei sowohl auf der Ausgangs- als auch auf der Eingangsseite zu Aufkommensverlusten kommen. So können beispielsweise hohe Vorsteuerbeträge ungerechtfertigt geltend gemacht werden, um hiernach gezielt insolvent zu gehen, sodass eine Rückerstattung an das Finanzamt mangels Masse scheitert.¹⁵⁸ Umgekehrt kann der in einen Kettenbetrug involvierte Subunternehmer oder der Missing Trader die Zahlungsunfähigkeit provozieren, um eine Beitreibung der hinterzogenen Umsatzsteuern zu verhindern.

Ferner existieren „geplante“ Insolvenzen im Zusammenhang mit der Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften, wobei die Beteiligten *„zielgerichtet zulasten des Fiskus“*¹⁵⁹ zusammenarbeiten. Beim sogenannten Leasing- und Mietkaufmodell¹⁶⁰ werden Leasing- und Mietkaufverträge über hochwertige Industriegüter mit eingeschränkter Marktgängigkeit abgeschlossen und so gestaltet, dass dieser Vorgang umsatzsteuerrechtlich als Lieferung gilt, sodass der gesamte Wert des Wirtschaftsgutes die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage bildet.¹⁶¹ Während der Leasinggeber die Umsatzsteuer sofort in voller Höhe schuldet, steht dem Leasingnehmer in gleicher Höhe ein Vorsteuerabzugsrecht zu. Wird der Leasingnehmer kurze Zeit später zahlungsunfähig, kündigt der Leasinggeber das Vertragsverhältnis. Hiernach bekommt er die Umsatzsteuer aus dem rückgängig gemachten Rechtsgeschäft zurückerstattet. Die Finanzbehörden scheitern mangels Masse indes an der Rückerlangung der ausbezahlten Vorsteuer.¹⁶²

¹⁵⁸ Beispielhaft sei hier der Fall des Baulöwen Schneider genannt, dessen Insolvenz mit einem Vorsteuererschaden von ca. 400 Mio. DM einherging, vgl. Ammann (2001b), S. 430.

¹⁵⁹ Bundesrechnungshof (2003), S. 47.

¹⁶⁰ Vgl. ausführlich Bundesrechnungshof (2003), S. 47-50; Nöhren (2005), S. 188-191.

¹⁶¹ Die Ausführungen des Bundesrechnungshofes beziehen sich auf die deutsche Regelung.

¹⁶² Ähnlich verhält es sich bei der Rückgängigmachung der Option nach Art. 137. Hier wird durch Verzicht auf die Steuerbefreiung zunächst Umsatzsteuer ausgewiesen, welche dem Leistungsempfänger als Vorsteuer ausbezahlt wird. Anschließend wird die Option rückgängig gemacht, sodass keine Umsatzsteuer geschuldet wird, die ausbezahlte Vorsteuer aber nicht mehr zurückerlangt werden kann, vgl. dazu Nöhren (2005), S. 192 -194. Andere Betrugsmodelle, vor allem im Bereich der Lizenzgewährung, nutzen hingegen den Unterschied zwischen Soll- und Ist-Besteuerung aus, indem der Lizenznehmer die Vorsteuer nach vereinbarten Entgelten geltend macht, während der Lizenzgeber zu einer Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten optiert. Diese fließen ihm jedoch nicht bzw.

Zudem nutzen zahlungsunfähige Unternehmer bei drohender Insolvenz mitunter das Mehrwertsteuersystem zum eigenen Vorteil aus, indem sie z. B. gegen ein gewisses Entgelt über Scheingeschäfte abrechnen, die einem anderen Unternehmer einen ungerechtfertigten Vorsteuerabzug ermöglichen.¹⁶³ Darüber hinaus haben in Zahlungsschwierigkeiten geratene Unternehmer einen Anreiz, Grundstücke umsatzsteuerpflichtig zu veräußern, den Verkaufserlös aber an ihre Gläubigerbank abzutreten und folglich kein Geld zu vereinnahmen. Die Begleichung der Umsatzsteuerschuld fällt infolge der Insolvenz mangels Masse aus. Gleichzeitig aber steht dem Erwerber des Grundstücks das Recht auf Erstattung der gezahlten (und von der Gläubigerbank vereinnahmten) Umsatzsteuer als Vorsteuer zu.¹⁶⁴

Der Aufkommensverlust einer betrügerischen Insolvenz hängt wie bei einer echten Insolvenz davon ab, ob der Umsatz innerhalb der Unternehmerkette oder an einen Nichtsteuerpflichtigen erfolgt und auf welcher Seite die Insolvenz eintritt. Da geplante Insolvenzen aber auch im Zusammenhang mit der Vorsteuererschleichung anhand fingierter Vorleistungen auftreten, können die Steuerausfälle noch weitaus höher ausfallen.

4.2.1.5 Fazit

Ausfälle bei der Umsatzsteuer sind auf Steuervermeidung, Insolvenzen und Steuerhinterziehung zurückzuführen. Die aus den Steuervermeidungsaktivitäten resultierenden Einnahmeverluste sind zumindest in Bezug auf gesetzlich vorgesehene Steuervergünstigungen hinzunehmen. Demgegenüber lassen sich Steuerausfälle aufgrund von Gesetzeslücken und Nichtbefolgung durch ein eindeutigeres und weniger komplexes Steuersystem verringern. Die weitaus bedeutenderen Ausfallursachen aber bestehen in Insolvenzen sowie in verschiedenen Formen der Steuerhinterziehung, zu denen auch betrügerische Insolvenzen zählen. Die Erklärung von normalbesteuerten Umsätzen zum

nicht in der vereinbarten Höhe zu, vgl. dazu Wilke (1989), S. 296 f. Aufgrund der ab 2013 erforderlichen Rechnungsangabe (s. o. Abschnitt 3.2.3.2.2) ist eine Vorsteuererstattung zukünftig indes erst bei Vereinnahmung durch den Lizenzgeber möglich.

¹⁶³ Vgl. ausführlich Ammann (1997), S. 382 f.

¹⁶⁴ Vgl. Mittler (2004), S. 2. Ähnlich stellt sich die Situation im Falle einer Globalzession dar, vgl. Bundesrechnungshof (2003), S. 38-40.

reduzierten Steuersatz kann indes nur durch Verzicht auf Tariffdifferenzierungen vermieden werden.¹⁶⁵

Ziel der Nichterklärung von Umsätzen ist oftmals nicht nur die Hinterziehung von Umsatzsteuern, sondern auch (oder vielmehr) die Verkürzung von Ertragssteuern sowie gegebenenfalls von Sozialabgaben.¹⁶⁶ Abgesehen davon sind mit dem geltenden System zwei positive fiskalische Effekte verbunden. Der dem Umsatzsteuersystem nachgesagte inhärente Selbstregulierungsmechanismus¹⁶⁷ scheint in der Tat eine deutliche Reduzierung nichtdeklarer Umsätze im zwischenunternehmerischen Bereich zu bewirken.¹⁶⁸ Er versagt jedoch in Bezug auf zum Schein gegründete Subunternehmer (Kettenbetrug) oder Missing Trader. Beide existieren nur kurze Zeit, sodass eine Strafaufdeckung erschwert wird. Bei Umsätzen an Endverbraucher sichert wiederum die fraktionierte Zahlung, dass zumindest ein Teil der Umsatzsteuer eingenommen wird. Bei Insolvenzen vermag das Prinzip der fraktionierten Zahlung nur bedingt, den Ausfall zu reduzieren.

Als systembedingte Schwachstellen lassen sich einerseits das Prinzip des sofortigen Vorsteuerabzugs und andererseits die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen bzw. die Besteuerung innergemeinschaftlicher Leistungen im Reverse-Charge-Verfahren ausmachen, was aus Sicht des Dienstleistungserbringers faktisch eine Steuerbefreiung darstellt.¹⁶⁹ Teilweise begünstigen sich die beiden Faktoren gegenseitig.

4.2.1.5.1 Sofortiger Vorsteuerabzug

Das Prinzip der fraktionierten Zahlung vermag, bei nichtdeklarierten Umsätzen an End-

¹⁶⁵ Dieser Fall wird nachfolgend daher nicht mehr betrachtet.

¹⁶⁶ So erfolgt nach Aussage des Bundesrechnungshofs der Einsatz von (General-) Subunternehmern vor allem mit dem Ziel, die Unternehmer- und Arbeitgebereigenschaft von so genannten Kolonnenschiebern zu verschleiern (Bundesrechnungshof (2003), S. 29). Im zwischenunternehmerischen Bereich konnte die Umsatzsteuerhinterziehung zwar durch Ausweitung des Reverse-Charge-Verfahrens auf z. B. Bau- und Reinigungsleistungen oder den Schrotthandel (Art. 199) eingedämmt werden. Die Nichterklärung von an Nichtsteuerpflichtige erbrachten Umsätzen lässt sich indes auch durch eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft nicht verhindern, vgl. ausführlich Abschnitt 5.2.3. Zudem ist der Kettenbetrug nicht zwingend auf das Bau- und Reinigungsgewerbe beschränkt, vgl. Nöhren (2005), S. 195.

¹⁶⁷ Vgl. Europäischer Rechnungshof (1998), Rn. 4.4; Klenk (2006), S. 107 f.

¹⁶⁸ So gelingt es Pomeranz (2011), in 2 Feldexperimenten mit mehr als 445.000 chilenischen Firmen nachzuweisen, dass dieser „*paper trail*“ das Befolgungsverhalten erhöht.

¹⁶⁹ Nachfolgend vereinfachend „Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Umsätze“ genannt.

4.2. Ursachenbezogene Analyse

verbraucher zumindest einen Teil der Umsatzsteuereinnahmen zu sichern. Bei zwischen- unternehmerischen Umsätzen wirkt es in gewisser Weise selbstregulierend. Gleichzeitig aber kommt es durch den damit verbundenen sofortigen Vorsteuerabzug zu enormen Zahlungsströmen zwischen den Unternehmen sowie zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung, welche im Endeffekt jedoch kein Aufkommen generieren. Hieraus ergeben sich insolvenz- und betrugsbedingte Ausfallrisiken.

Schätzungen für Deutschland und Österreich zufolge führen höchstens 20-25 % der fakturierten Umsatzsteuer tatsächlich zu Umsatzsteuereinnahmen.¹⁷⁰ Die britischen Finanzbehörden beziffern das fakturierte Gesamtaufkommen für das Steuerjahr 2001/2002 mit £295 Mrd., dem Vorsteuererstattungen in Höhe von £235 Mrd. gegenüberstehen, sodass ebenfalls etwa 80 % der deklarierten Umsätze kein Aufkommen erzeugen.¹⁷¹ Gemessen an einem Umsatzsteueraufkommen in Deutschland von ca. 190 Mrd. EUR im Jahre 2011¹⁷² bedeutet dies, dass die Zahlungsströme im Jahr 2011 ein Gesamtvolumen von mindestens 760 Mrd. EUR aufwiesen, wovon ca. 570 Mrd. EUR nicht zu Aufkommen führten, sondern lediglich zwischen den beteiligten Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung hin und her transferiert wurden. Bei genauerer Betrachtung ergeben sich jedoch enorme Unterschiede in Abhängigkeit von der Rechnungshöhe. So werden bei Rechnung von unter 500 EUR fast 90 % der ausgewiesenen Umsatzsteuer aufkommenswirksam, wohingegen der Aufkommensanteil bei Rechnungen von 2.000 EUR - 5.000 EUR auf etwa 8 % und bei Rechnungen ab 10.000 EUR sogar auf unter 4 % sinkt.¹⁷³

¹⁷⁰ Vgl. Widmann (2002b), S. 17. Bezogen auf Deutschland beziffert er den Aufkommensanteil für 2001 mit 20 % der ausgewiesenen Steuer. Er bezieht jedoch bei seiner Berechnung die Einfuhrumsatzsteuer nicht mit ein. Demgegenüber berechnet Mittler (2004) unter Einbeziehung der Einfuhrumsatzsteuer für 2001 ein Aufkommen von knapp 25 % der fakturierten Umsatzsteuer (S. 3). Die Statistiken des BMF weisen das gesamte Aufkommen nach Binnen- und Einfuhrumsatzsteuer getrennt aus, wobei die als Vorsteuer abzugsfähige Einfuhrumsatzsteuer das Aufkommen der (Binnen-) Umsatzsteuer vermindert, vgl. Bundesministerium der Finanzen (2012a), S. 43. Daher ist auf das Gesamtaufkommen abzustellen, d. h. die Einfuhrumsatzsteuer ist hinzuzurechnen.

¹⁷¹ Vgl. HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.4.

¹⁷² Vgl. die vom BMF unter http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerschuetzungen_und_Steuereinnahmen/Steuereinnahmen/steuereinnahmen.html veröffentlichten Daten.

¹⁷³ Eigene Berechnungen auf Basis der von PSP Peters Schönberger GmbH (2005b) für das Jahr 2002 angegebenen Daten (S. 14).

Insgesamt resultieren daraus verschiedene Ausfallrisiken im Falle von Insolvenzen sowie zahlreiche Betrugsformen. Denn obwohl ein Abgleich zwischen Vorsteuererstattung und Umsatzsteuerzahlung theoretisch möglich ist, können aufgrund der hohen Datenmenge¹⁷⁴ Prüfungen nur stichprobenartig oder im konkreten Verdachtsfall erfolgen.¹⁷⁵ Fälle unberechtigten Vorsteuerabzugs oder nichtdeklarerter Umsatzsteuer werden daher nicht oder zu spät aufgedeckt, sodass Steuerausfälle infolge des Sofortabzugs von den Finanzbehörden als unvermeidbar angesehen werden.¹⁷⁶

Die steuerschädliche Wirkung des Vorsteuerabzugs wird zum einen durch den Grundsatz der Soll-Besteuerung verschärft, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug in der Regel bereits bei Leistungsbezug entsteht.¹⁷⁷ Zum anderen ist es nach der Rechtsprechung des EuGH unerheblich, ob die Rechnung beglichen wurde, und ob der Leistende die Umsatzsteuer abgeführt hat.¹⁷⁸ Darüber hinaus kann der Vorsteuerabzug selbst dann weder versagt noch von bestimmten Voraussetzungen abhängig gemacht werden, wenn die Gegenstände nicht sofort für die wirtschaftliche Tätigkeit verwendet werden oder wenn noch keine Umsatzstätigkeit ausgeführt wird.¹⁷⁹

Es zeigt sich aber, dass die in vielen Mitgliedstaaten praktizierte Regelung, Vorsteuerüberhänge nicht auszubezahlen, sondern zur Verrechnung vorzutragen, den fiskalischen Schaden in einigen Fällen zu reduzieren vermag. Vor diesem Hintergrund ist der

¹⁷⁴ So waren z. B. in Großbritannien im Jahre 2001 trotz eines vergleichsweise hohen Schwellenwertes für Kleinunternehmer etwa 1,7 Millionen Steuerpflichtige registriert, die für das Fiskaljahr 2001/2002 etwa 5 Millionen Mehrwertsteuererklärungen abgaben, vgl. HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.4. In Deutschland ist die Zahl der Steuerpflichtigen von 1,9 Millionen im Jahr 1968 auf fast 4,8 Millionen in 2003 angestiegen, vgl. Mittler (2004), S. 1. EU-weit sind mehr als 22 Millionen Steuerpflichtige registriert, die jährlich etwa 17 Milliarden zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen ausstellen, vgl. Europäische Kommission (2009a), S. 10. An anderer Stelle spricht die Kommission von 28 Millionen Steuerpflichtigen, vgl. Europäische Kommission (2008b), S. 12.

¹⁷⁵ Hierzu führt das BMF aus, dass im derzeitigen maschinellen Voranmeldungsverfahren „nicht kontrollierbar ist“, ob die als Vorsteuer geltend gemachte Umsatzsteuer auch angemeldet wurde, vgl. Bundesministerium der Finanzen (2004), S. 17.

¹⁷⁶ Vgl. HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.4. Mittler (2001) spricht daher vom Vorsteuerabzug als der „Achillesferse“ des Systems (S. 385).

¹⁷⁷ Vgl. Abschnitt 3.2.3.2.2.

¹⁷⁸ Vgl. EuGH vom 21.6.2012, verb. Rs. C-80/11 und C-142/11 (*Mahageben Kft und Peter David*), Slg. 2012. Schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, darf der Vorsteuerabzug ebenfalls nicht von der tatsächlichen vorherigen Zahlung dieser Steuer abhängig gemacht werden, vgl. EuGH vom 29.3.2012, Rs. C-C-414/10 (*Véleclair SA*), Slg. 2012.

¹⁷⁹ Vgl. Abschnitt 3.2.3.2.1.

4.2. Ursachenbezogene Analyse

Vorsteuervortrag einer sofortigen Erstattung vorzuziehen und sollte für alle Mitgliedstaaten verbindlich vorgeschrieben werden. Allerdings versagt der Vorsteuervortrag, sofern aufgrund steuerfreier Exportumsätze kein Verrechnungsvolumen entstehen kann. Daher sind Exporteure in der Regel von dieser Regelung ausgenommen.¹⁸⁰ Dennoch ließe sich durch einen generellen Vorsteuervortrag sowohl die Höhe der ausbezahlten Vorsteuer als auch die Anzahl der erstattungsberechtigten Steuerpflichtigen (stark) reduzieren. Die verbleibenden erstattungsberechtigten Exporteure könnten daher einer strengeren Kontrolle unterzogen werden.

Die Effektivität eines Vorsteuervortrags ist aber auch dadurch eingeschränkt, dass dem Wortlaut von Art. 183 nach ein Überschuss spätestens im übernächsten Steuerzeitraum nach seiner Entstehung erstattet werden muss¹⁸¹ und der Steuerzeitraum zumeist nur wenige Monate beträgt.¹⁸² Und obwohl die Mitgliedstaaten im Rahmen dieser fakultativen Regelung vorsehen können, dass ein Mehrwertsteuerüberschuss entweder auf den folgenden Steuerzeitraum übertragen oder sofort erstattet wird, müssen die von den Mitgliedstaaten insoweit festgelegten Einzelheiten dem Grundsatz der Neutralität genügen. Daher ist es nicht zulässig, die Erstattung mittels materiell-rechtlicher Voraussetzungen einzuschränken. Eine Regelung, die dem Steuerpflichtigen grundsätzlich die Wahl zwischen Erstattung und Vortrag lässt, die Erstattung aber von der Bezahlung der zugrunde liegenden Vorleistung abhängig macht, ist folglich unionsrechtswidrig, da

¹⁸⁰ Vgl. Mittler (2001), S. 385. Auch unter den Drittstaaten, die ein Mehrwertsteuersystem anwenden, sehen die meisten Länder für Nicht-Exporteure einen Vorsteuervortrag anstelle einer sofortigen Erstattung vor, vgl. Ruffles et al. (2003), S. 14.

¹⁸¹ Zwar sind die Mitgliedstaaten berechtigt, die Einzelheiten der Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses festzulegen. Diese müssen es dem Steuerpflichtigen jedoch erlauben, unter angemessenen Bedingungen den gesamten Forderungsbetrag zu erlangen, was impliziert, dass die Erstattung innerhalb einer angemessenen Frist durch Zahlung flüssiger Mittel oder auf gleichwertige Weise erfolgt, und dass dem Steuerpflichtigen durch die gewählte Methode der Erstattung auf keinen Fall ein finanzielles Risiko entstehen darf, vgl. EuGH vom 25.10.2001, Rs. C-78/00 (*Kommission/Italien*), Slg. 2001, Rn. 33 und 34; EuGH vom 10.7.2008, Rs. C-25/07 (*Alicja Sosnowska*), Slg. 2008, Rn. 17 sowie EuGH vom 12.2.2011, Rs. C-107/10 (*Enel Maritsa Iztok*), Slg. 2011, Rn. 33 und 64.

¹⁸² In den meisten Mitgliedstaaten beträgt der Steuerzeitraum einen oder drei Monate. Längere Steuerzeiträume von bis zu einem Jahr gelten nur für Unternehmer mit geringen Umsätzen. Eine Ausnahme davon stellen Spanien und Deutschland dar, die jeweils einen Steuerzeitraum von einem Jahr zugrunde legen. Beide Länder erheben aber monatlich oder quartalsweise Vorauszahlungen (vgl. die von der EU Kommission veröffentlichten Informationen (siehe FN 78 in Kapitel 3, S. 41)).

sie die praktische Wirksamkeit des Abzugsrechts an sich in Frage stellt.¹⁸³ Der EuGH gibt insoweit dem Neutralitätsgrundsatz den Vorrang vor dem Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen.

4.2.1.5.2 Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Umsätze

Durch die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Umsätze kommt es zu einem Bruch in der Kette, was innerhalb der EU mit dem Missing-Trader- und Karussellbetrug sowie der unrechtmäßigen Inanspruchnahme der Differenzbesteuerung zu weiteren Formen des Umsatzsteuerbetrugs geführt hat. Neben den damit verbundenen Steuerausfällen können diese Formen der Steuerhinterziehung auch massive Wettbewerbsverzerrungen hervorrufen. Dies steht im Widerspruch zu dem von der MwStSystRL erklärten Ziel der Wettbewerbsneutralität. Zudem können hierdurch Varianten der Vorsteuererschleichung begünstigt werden.

Als weitere Folge der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Umsätze sind steigende Deklarations- und Erhebungskosten zu verzeichnen, da als Ersatz für die fehlenden physischen Grenzkontrollen zunehmende Kontroll-, Melde- und Nachweispflichten geschaffen wurden. Die aus der Komplexität des derzeitigen Systems resultierenden Bürokratiekosten machen inzwischen fast 60 % des gesamten Verwaltungsaufwands in den Unternehmen aus.¹⁸⁴ Dies läuft nicht nur dem mit der Schaffung des Binnenmarktes verbundenen Ziel einer Reduktion der bürokratischen Kosten des innergemeinschaftlichen Handels zuwider, sondern beeinträchtigt auch die Wettbewerbsfähigkeit europäischer Unternehmen sowie die Standortattraktivität¹⁸⁵ der EU.

Darüber hinaus nimmt mit dem grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrug auch die Rechtsunsicherheit zu. Denn für steuerehrliche Unternehmen besteht die Gefahr, unwissend in einen Karussellbetrug involviert zu werden und deswegen den eigenen Vorsteuerabzug oder aber die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen ver-

¹⁸³ Vgl. EuGH vom 28.7.2011, Rs. C-274/10 (*Kommission/Ungarn*), Slg. 2001, Rn. 45-52.

¹⁸⁴ Vgl. Europäische Kommission (2010a), Rn. 1 und 2.1. *Businesseurope* beziffert den administrativen Aufwand mit 70 Mrd. EUR bzw. 68 % der Gesamtkosten, vgl. *Businesseurope* (2009), S. 3.

¹⁸⁵ Vgl. dazu *Businesseurope* (2009), S. 3.

sagt zu bekommen. Die Bekämpfung von Steuerhinterziehung rechtfertigt es, die Steuerbefreiung von der Gutgläubigkeit des Lieferers abhängig zu machen, wobei es Sache des nationalen Gerichts ist, festzustellen, ob der Leistende in gutem Glauben gehandelt hat.¹⁸⁶ Ist das nationale Gericht der Ansicht, dass der Leistende von der Steuerhinterziehung des Erwerbers hätte wissen müssen und nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um seine eigene Beteiligung an dieser Steuerhinterziehung zu verhindern, kann die Steuerfreiheit versagt werden.

Umgekehrt kann eine Regelung zum Schutz des gutgläubigen Lieferers, wie sie z. B. im deutschen und österreichischen UStG verankert ist,¹⁸⁷ betrügerisch genutzt werden und folglich den Umsatzsteuerbetrug noch begünstigen. Gemäß dieser Vertrauensschutzregelung bleibt die Steuerbefreiung auch trotz fehlender Voraussetzungen erhalten, sofern diese auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. Hierfür genügt es, sich die Gültigkeit der MwSt-Nummer des Abnehmers bestätigen zu lassen. Den Angaben des Bundesrechnungshofes zufolge nutzen in einen Karussellbetrug involvierte Unternehmer diesen Umstand gezielt aus.¹⁸⁸

Auch im Hinblick auf die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer stellt der EuGH darauf ab, inwieweit der in ein Karussellgeschäft eingebettete Unternehmer vom Steuerbetrug Kenntnis hatte oder haben musste.¹⁸⁹ Schließlich besteht aufgrund der derzeitig uneinheitlichen Behandlung von Reihengeschäften für unwissend in einen Karussellbetrug involvierte Unternehmen auch stets die Gefahr von Doppelbesteuerung.¹⁹⁰

¹⁸⁶ Vgl. EuGH vom 6.9.2012, Rs. C-273/11 (*Mecsek-Gabona Kft*), Slg. 2012, Rn. 45-55.

¹⁸⁷ § 6a Abs. 4 UStG bzw. § 7 Abs. 4 öUStG. Zur europarechtlichen Grundlage dieser Vertrauensschutzregelungen vgl. Haslehner (2008), S. 89-92 sowie Drüen (2010), S. 1847 f.

¹⁸⁸ Vgl. ausführlich Bundesrechnungshof (2003), S. 24 f.

¹⁸⁹ Vgl. EuGH vom 6.7.2006, verb. Rs. C-439/04 und C-440/04 (*Kittel und Recolta Recycling*), Slg. 2006 sowie EuGH vom 11.5.2006, Rs. C-384/04 (*Federation of Technological Industries u. a.*), Slg. 2006. Darüber hinaus hat der EuGH entschieden, dass die Nachweispflicht hierüber bei der Finanzverwaltung liegt, vgl. EuGH vom 21.6.2012, verb. Rs. C-80/11 und C-142/11 (*Mahageben Kft und Peter David*), Slg. 2012. Allerdings betraf der Fall eine sehr rigide Haltung der Steuerbehörden, die den Vorsteuerabzug bereits wegen „Unregelmäßigkeiten“ des Rechnungsausstellers versagte, wobei unklar war, ob sich überhaupt ein Steuerbetrug ereignet hatte. Daher scheint die Entscheidung nicht geeignet, eine grundlegende Kehrtwende im Hinblick auf die Beweislastverteilungsgrundsätze abzuleiten, vgl. Gehm (2012), S. 3240.

¹⁹⁰ Vgl. dazu ausführlich Lang-Horgan (2012). Da diese Unternehmer in der Regel nur zur Verschlei-

Infolge der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Umsätze ist ein effizienter Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden der einzelnen Mitgliedstaaten für eine Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze unabdingbar. Die Komplexität des derzeitigen Systems erschwert jedoch eine effiziente Zusammenarbeit,¹⁹¹ sodass Betrugsfälle oft erst im Nachhinein aufgedeckt werden. Ein weiterer Grund ist sicher auch in der hohen Datenmenge zu sehen. Da innergemeinschaftliche Umsätze lediglich als Mittel zum Zweck der steuerfreien Warenbeschaffung fungieren, ist davon auszugehen, dass sich die Anzahl innergemeinschaftlicher Transaktionen allein betrugsbedingt deutlich erhöht hat. Der automatisierte Informationsaustausch, der einen (schnellen) Datenabgleich ermöglichen soll, wird zusätzlich dadurch erschwert, dass eine Erwerbsmeldung nicht verpflichtend vorgesehen ist und die Steuerzeiträume sowohl zwischen den Mitgliedstaaten als auch vom Erklärungszeitraum der ZM abweichen können.

Für eine Strafaufdeckung muss daher vorrangig auf das Instrument der gegenseitigen Amtshilfe zurückgegriffen werden, welche von den Mitgliedstaaten in den letzten Jahren verstärkt in Anspruch genommen worden ist. Doch obwohl sowohl die Anfragen im Rahmen der gegenseitigen Amtshilfe als auch die hierdurch erzielten Mehreinnahmen im Zeitraum von 2003 bis 2008 stark angestiegen sind,¹⁹² wird nach wie vor nur ein gewisser Teil der Beträge, für die gegenseitige Amtshilfe in Anspruch genommen wird, tatsächlich auch eingenommen.¹⁹³ Dies liegt vermutlich auch an den mitunter sehr langen Bearbeitungszeiten.

Zwar konnte die Bearbeitungszeit durch deutsche Steuerbehörden zwischen 2006 und 2010 von durchschnittlich über 9 Monaten auf knapp 3 Monate gesenkt werden, sodass inzwischen fast die Hälfte aller Amtshilfeersuchen in weniger als 3 Monaten

rung des Betrugs dienen und die (auf dem Papier) gehandelten Güter oftmals nicht transportiert werden (vgl. Weber (2003), S. 427), erfolgen diese Transaktionen vermutlich vorrangig in Form von Reihengeschäften. Dadurch lässt sich der Handelsweg vergleichsweise lang gestalten, ohne dass die gehandelten Gegenstände auch tatsächlich transportiert werden müssen.

¹⁹¹ Vgl. dazu *BusinessEurope* (2009), S. 3.

¹⁹² Es scheint indes wahrscheinlich, dass der Anstieg zu einem großen Teil auf einen gestiegenen Bedarf infolge der EU-Osterweiterung in 2004 zurückzuführen ist.

¹⁹³ Vgl. ausführlich Europäische Kommission (2009d), S. 2-6.

beantwortet werden.¹⁹⁴ Umgekehrt aber mussten deutsche Finanzbehörden im selben Zeitraum oftmals deutlich länger warten.¹⁹⁵ Die durchschnittliche Bearbeitungszeit der ausländischen Steuerbehörden sank im betrachteten Zeitraum von knapp 12 auf etwas über 3 Monate, liegt aber für Tschechien, Griechenland, Ungarn, Italien und Rumänien noch immer bei 4 bis 5 Monaten.

Der dargestellte Missing-Trader-Betrug ist indes nicht zwingend auf die EU begrenzt, sondern kann grundsätzlich auch im Zusammenhang mit steuerfreien Exporten in Drittländer auftreten.¹⁹⁶ Insofern ist diese Betrugsform kein völlig neues Phänomen. Gleichwohl scheinen die Steuerausfälle seit dem schrittweisen Wegfall der Grenzkontrollen innerhalb der EU und dem damit verbundenen Übergang zu der heutigen Erwerbsbesteuerung ein weitaus größeres Ausmaß angenommen zu haben.¹⁹⁷ Vor dem Hintergrund, dass die Beneluxstaaten bereits deutlich früher die Einfuhrbesteuerung durch eine der Erwerbsbesteuerung vergleichbaren Besteuerung ersetzt hatten, überrascht es daher nicht, dass dort die ersten Umsatzsteuerkarusselle bereits in den 1970er Jahren aufgedeckt wurden.¹⁹⁸

¹⁹⁴ Vgl. ausführlich dazu und den nachfolgenden Zahlen Bundesregierung (2011), S. 3-6. Allerdings warf der Europäische Rechnungshof den deutschen Behörden 2008 noch vor, die Zusammenarbeit in der Betrugsbekämpfung u. a. durch lange Bearbeitungszeiten zu behindern, vgl. O. V. (2008), S. 13.

¹⁹⁵ Bis zu durchschnittlich fast 22 Monate bei Anfragen nach Portugal im Jahre 2006, vgl. Bundesregierung (2011), S. 5.

¹⁹⁶ Etwa wenn die Umsatzsteuer ausnahmsweise nicht direkt bei Einfuhr, sondern bei Veranlagung entrichtet wird, was z. B. in Dänemark oder Bulgarien der Fall ist (vgl. die von der EU Kommission veröffentlichten Informationen (siehe FN 78 in Kapitel 3, S. 41)). Ein steuerfreier Erwerb kann alternativ auch durch Schmuggel bewirkt werden, vgl. Wilke (1989), S. 298.

¹⁹⁷ Vgl. HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.24, 2.25 und 2.33 sowie HM Revenue & Customs (2001), Rn. 3.6 und 3.7, wonach Missing-Trader-Betrug verstärkt Ende der 1990er Jahre auftrat. Auch die Kommission spricht in einer Mitteilung aus dem Jahre 2000 von Karussellbetrug als einem „*wachsenden Problem*“, vgl. Europäische Kommission (2000), Rn. 1.10. Ebenso Mittler (2001), wonach „*die seit der Abschaffung der Warenkontrollen an den EU-Binnengrenzen [...] zu beobachtende Zunahme der Umsatzsteuerhinterziehung [...] nicht nur in Deutschland, sondern europaweit besorgniserregend*“ ist (S. 385).

¹⁹⁸ Vgl. Wolf (2011), S. 28. Insofern muss man sich dieses Problems bei Einführung der Übergangslösung also durchaus bewusst gewesen sein.

4.2.2 Ausfallhöhe nach Ursachen

4.2.2.1 Überblick

Das oben dargestellte Top-down-Verfahren gilt als die geeignetste Methode, um Umsatzsteuerausfälle schätzen sowie diese im Zeitablauf beobachten und die Wirksamkeit gesetzgeberischer Maßnahmen analysieren zu können. Gleichwohl gibt die Berechnung der Höhe des (gesamten) Ausfallvolumens keinen Aufschluss über dessen Zusammensetzung, d. h. über die verschiedenen Ausfallursachen.¹⁹⁹ HMRC ergänzen ihre Berechnungen daher durch einen Bottum-up-Ansatz, um auf Basis bekannter Einzelausfälle das Ausfallvolumen isoliert für bestimmte Arten von Umsatzsteuerausfall schätzen zu können. Mittels der Auswertung von Daten der Finanzverwaltung sowie durch gezielte Umfragen kann das gesamte Ausfallvolumen in ursachenbezogene Teilverbunden aufgeschlüsselt werden.²⁰⁰ Aufgrund von Schätzungenauigkeiten geben HMRC die jeweilige Ausfallhöhe als Bandbreite an (Abbildung 4.9).²⁰¹

Es zeigt sich, dass die von HMRC vorgenommene Abgrenzung der einzelnen Ausfallursachen mit Ausnahme des Missing-Trader-Betrugs stark von der oben dargestellten abweicht. Neben Missing-Trader-Betrug zählen demnach Steuervermeidung und allgemeine Nicht-Befolgung zu den Ausfallursachen. Fälle unterlassener Registrierung bei Überschreiten des maßgeblichen Schwellenwertes für Kleinunternehmer stellen eine besondere Form dieser allgemeinen Nicht-Befolgung dar.²⁰²

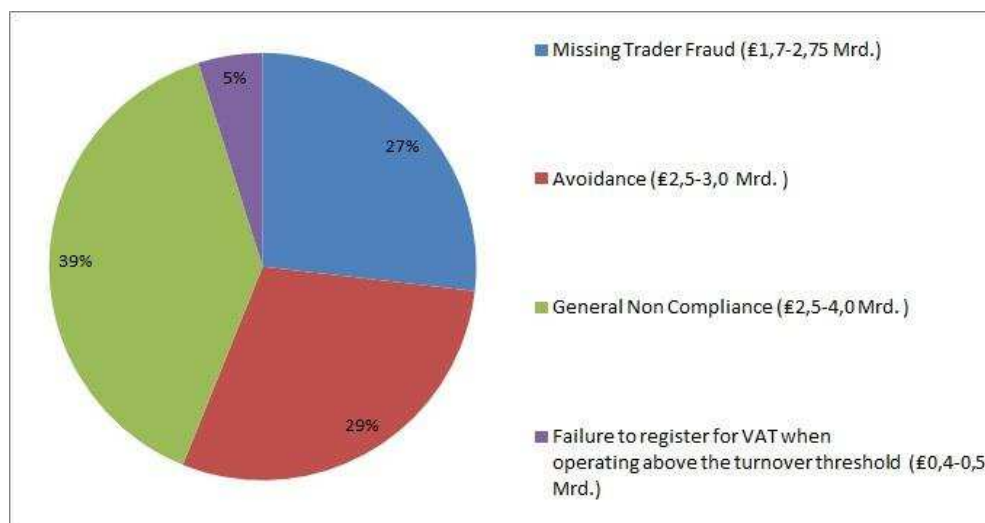
¹⁹⁹ Vgl. z. B. Skatteverket (2008), S. 22 f.

²⁰⁰ Vgl. HM Revenue & Customs (2002), Rn. 1.5; 2.27-2.31.

²⁰¹ Die Verteilung in der Abbildung wurde auf Basis der oberen Bandbreitenwerte vorgenommen, da ansonsten das per Top-Down-Verfahren für 2001 ermittelte gesamte Ausfallvolumen von £10,4 Mrd. (vgl. HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.22) nicht erreicht wird. Hierdurch kann es zu Verzerrungen kommen.

²⁰² Vgl. HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.39. Da der Reckon-Report diese Ausfälle ausklammert, wundert es, dass HMRC dennoch niedrigere Ausfallquoten ermitteln, s. o. Tabelle 4.1.

4.2. Ursachenbezogene Analyse



Eigene Darstellung; Quelle: HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.27-2.41.

Abbildung 4.9: Umsatzsteuerausfall nach Ausfallursachen in Großbritannien

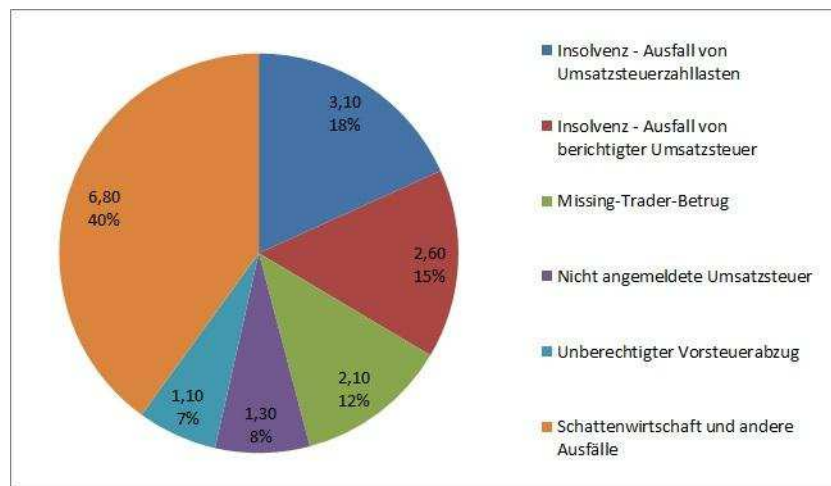
Sowohl das ifo Institut als auch der Reckon-Report verzichten aufgrund unzureichender Daten auf die Durchführung von Bottom-up-Schätzungen.²⁰³ Auch die deutsche Bundesregierung hält unter Verweis auf mangelnde Aufzeichnungen durch die Bundesländer die Ausfälle aufgrund einzelner Ausfallarten für nicht-quantifizierbar.²⁰⁴ Im Rahmen einer von der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Planspiel“ in Auftrag gegebenen Evaluierung von potentiellen Umsatzsteuerreformmodellen konnte das vom ifo Institut für die Jahre 2001 bis 2003 geschätzte Ausfallvolumen von etwa 17 Mrd. EUR²⁰⁵ dennoch „mittels mikroökonomischen Aufteilverfahrens auf die verschiedenen Ausfallpositionen [...] aufgeteilt“²⁰⁶ werden. Es zeigt sich, dass die Schattenwirtschaft und andere Ausfälle mit 40 % den beiweiten größten Ausfallposten darstellen (vgl. Abbildung 4.10).

²⁰³ Die erforderlichen Informationen finden sich in der Regel in den Betriebsdaten der Finanzbehörden und sind folglich nicht öffentlich zugänglich. Diejenigen Daten, die öffentlich verfügbar sind, reichen nicht für eine verlässliche Schätzung aus, vgl. Reckon LLP (2009), Rn. 7.

²⁰⁴ Bundesregierung (2011), S. 2 und 12.

²⁰⁵ Vgl. Nam/Parsche (2006), S. 22. Nam/Parsche (2007) gehen von 18 Mrd. EUR aus.

²⁰⁶ Bundesregierung (2011), S. 13. Auf die genaue Darstellung dieses Aufteilverfahrens wurde hingegen „aus Gründen der Übersichtlichkeit verzichtet“, vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 12.



Eigene Darstellung; Quelle: PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 12.
Angaben jeweils in Mrd. EUR und in Prozent.

Abbildung 4.10: Umsatzsteuerausfall nach Ausfallursachen in Deutschland

Das schwedische Finanzministerium wiederum greift zur Ermittlung des Ausfallvolumens sowohl auf Top-Down-Verfahren als auch auf Bottom-Up-Schätzungen zurück,²⁰⁷ weshalb gleichzeitig eine Aufschlüsselung des Gesamtausfalls gegeben ist. Allerdings liegt den Schätzungen ein unterschiedlicher Ansatz zugrunde. Zur Ermittlung des Gesamtausfalls („*tax gap*“) wird das theoretische Aufkommen mit den tatsächlich festgesetzten Steuern verglichen, unabhängig davon, ob diese auch eingenommen wurden.²⁰⁸ Demzufolge sind Ausfälle aufgrund von Insolvenzen sowie angemeldeter, aber nicht abgeführter Umsatzsteuer in der Ausfallquote nicht enthalten.²⁰⁹

Das resultierende Ausfallvolumen sollte folglich geringer sein als das anhand des VGR-basierten Top-down-Verfahrens ermittelte. Daher überrascht es, dass die für 2005 ermittelte „*tax gap*“ mit 35,3 Mrd. SEK mehr als das 7-fache des vom Reckon-Report

²⁰⁷ Vgl. ausführlich zu den jeweils verwendeten Methoden Skatteverket (2008), S. 20-37. Die vom schwedischen statistischen Amt durchgeführten VGR-basierten Top-Down-Schätzungen der Umsatzsteuerausfallquote führen zu ähnlichen Ergebnissen wie der Reckon-Report, vgl. Skatteverket (2008), Tabelle 6 auf S. 31.

²⁰⁸ Vgl. Skatteverket (2008), S. 5.

²⁰⁹ Diese werden als „*collection losses*“ angesehen, wobei die Summe aus „*tax gap*“ und „*collection losses*“ den Gesamtausfall „*tax loss*“ darstellt. Da die Höhe der „*collection losses*“ den Finanzbehörden bekannt ist, wird in der Studie nur die „*tax gap*“ ermittelt, vgl. Skatteverket (2008), S. 17.

4.2. Ursachenbezogene Analyse

geschätzten Ausfallvolumens²¹⁰ ausmacht. Ursächlich hierfür dürfte sein, dass die Ergebnisse der schwedischen Studie vorrangig auf Bottom-Up-Schätzungen beruhen.²¹¹ Die Addition einzelner „bottom-up“ ermittelter Ausfallursachen aber kann aufgrund von Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen den einzelnen Ausfallursachen zu „Doppelzählungen“ führen, sodass das Ausfallvolumen überhöht ausgewiesen wird.²¹²

Anhand dieser Vorgehensweise ergibt sich für „nicht deklarierte Einkünfte“ ein Anteil von knapp 50 % am gesamten Ausfall. Daneben werden nationale (18 %) und internationale (33 %) Sachverhalte als Ausfallursachen benannt.²¹³ Zu Ausfällen im internationalen Bereich zählen demnach der Missing-Trader-Betrug, aber auch Ausfälle im Import- Export-Bereich, beim innergemeinschaftlichen Versandhandel oder dem grenzüberschreitenden PKW-Handel.²¹⁴ Unter nationalen Sachverhalten werden fehlerhafte Mehrwertsteuererklärungen sowie der unversteuerte Endverbrauch erfasst.²¹⁵ Darüber hinaus ist die Aussagekraft und Vergleichbarkeit dieser Werte aufgrund der zugrunde liegenden Methodik für vorliegende Zwecke jedoch stark eingeschränkt.

Nachfolgend sollen die verfügbaren Ergebnisse sogenannter Bottom-up-Schätzungen zu einzelnen Ausfallursachen miteinander verglichen und gegebenenfalls der jeweils theoretisch ermittelten Ausfallhöhe gegenübergestellt werden.

²¹⁰ Dieses nimmt mit 4,904 Mrd. SEK in 2005 zwar den niedrigsten Wert im betrachteten Zeitraum an, beläuft sich aber auch in den anderen Jahren nur auf 7,468 Mrd. SEK (2006) bis 13,170 Mrd. SEK (2000), vgl. Reckon LLP (2009), Tabelle 28, S. 43.

²¹¹ Vgl. ausführlich zu den jeweils verwendeten Methoden Skatteverket (2008), S. 20-37. Die vom schwedischen statistischen Amt durchgeführten VGR-basierten Top-Down-Schätzungen der Umsatzsteuerausfallquote führen zu ähnlichen Ergebnissen wie der Reckon-Report, vgl. Skatteverket (2008), Tabelle 6 auf S. 31.

²¹² Daher hält Gebauer (2008) diese Vorgehensweise zur Abschätzung des gesamten Ausfallvolumens für ungeeignet (S. 131).

²¹³ Vgl. Skatteverket (2008), S. 60 und 63. In der Studie des schwedischen Finanzministeriums geht es nicht gesondert um Umsatzsteuerausfälle; vielmehr wird die „*tax gap*“ für alle Steuerarten ermittelt. Die geschätzten Steuerausfälle werden nach Steuerart und nach „Verursacher“ (Privatperson, Unternehmen je nach Größenklasse) aufgeschlüsselt. Daher erfolgt zumeist keine weitergehende Differenzierung der einzelnen Ausfallursachen.

²¹⁴ Vgl. Skatteverket (2008), S. 50-52.

²¹⁵ Vgl. Skatteverket (2008), S. 56-59.

4.2.2.2 Ergebnisse

4.2.2.2.1 Steuervermeidung

Soweit ersichtlich, geben nur die britischen Finanzbehörden steuervermeidungsbedingte Ausfälle separat an. Hierunter werden Ausfälle aufgrund von „*VAT planning, deferral*“ und „*VAT avoidance schemes*“ erfasst.²¹⁶ Zwar weisen HMRC darauf hin, dass es sich hierbei lediglich um eine sehr grobe und weniger robuste Schätzung handelt,²¹⁷ dennoch überrascht der mit £2,5 Mio. - £3 Mio. bzw. 32 % bezifferte Anteil derartiger Ausfälle am gesamten Ausfallvolumen (vgl. Abbildung 4.9). Da HMRC an anderer Stelle jedoch von „*abusive tax avoidance schemes to reduce or avoid liabilities*“²¹⁸ sprechen, steht zu vermuten, dass hierunter auch Fälle erfasst werden, die über eine legale Steuervermeidung hinausgehen, und die in der vorliegenden Arbeit folglich als Steuerhinterziehung klassifiziert werden.²¹⁹ Darüber hinaus liegt eine Verzerrung auch insofern vor, als es sich bei Fällen von „*VAT deferral*“ nicht um endgültige Steuerausfälle handelt; vielmehr müssten diese Beträge in späteren Jahren aufkommenswirksam werden.

Eine weitere Erklärung für den hohen Anteil der Steuervermeidung am Gesamtausfall könnte darin liegen, dass diese Werte aufgrund der zugrunde liegenden Einzelfälle verzerrt sind. So ging es z. B. im Fall *Halifax*²²⁰ um Vorsteuererstattungen aus Bauleistungen in Höhe von insgesamt £7 Mio., die eine nur zu ca. 5 % vorsteuerabzugsberechtigte Bankengruppe mittels komplizierter Vertragsgestaltung über steuerpflichtige Vermietungen und der Abtretung von Pachtrenten erlangt hatte.²²¹ Zudem entge-

²¹⁶ Vgl. HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.34-2.36.

²¹⁷ HMRC ermitteln diese Zahlen auf Basis der geschätzten Ausgaben für Steuerberatung, vgl. HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.35. Aufgrund der Schwierigkeit, derartige Ausfälle zu schätzen wurden in den nachfolgenden Jahren keine Bottom-up-Schätzungen mehr zu Steuervermeidung und allgemeiner Nicht-Befolgung durchgeführt, vgl. Reckon LLP (2009), Rn. 350.

²¹⁸ Vgl. HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.4.

²¹⁹ Z. B. Fälle, in denen in Zahlungsschwierigkeiten geratene Unternehmer Erlöse aus Grundstücksverkäufen oder andere Forderungen per Globalzession an die Gläubigerbank abtreten (s. o. Abschnitt 4.2.1.4.3). Die Definitionen in HM Revenue & Customs (2012), Tabelle 1.4, S. 8, stützen diese Ansicht.

²²⁰ Vgl. EuGH vom 21.2.2006, Rs. C-255/02 (*Halifax*), Slg. 2006.

²²¹ Während der EuGH in dieser rein künstlichen Gestaltung jedoch eine missbräuchliche Praxis erkannte, wodurch das Vorsteuerabzugsrecht versagt werden kann, stellt das Ausnutzen etwaiger Qualifikationskonflikte wie im Fall *RBS Deutschland Holdings GmbH* hingegen keinen Rechtsmiss-

4.2. Ursachenbezogene Analyse

hen dem britischen Fiskus aktuellen Schätzungen zufolge jährlich etwa £1,6 Mio. (ca. 2 Mio. EUR) durch die Ursprungslandbesteuerung elektronisch erbrachter Dienstleistungen,²²² wozu gem. Anhang II der MwStSystRL auch das Bereitstellen von Musik, Filmen und Spielen oder von Software und deren Aktualisierung zählt. Sofern HMRC also die Standortwahl von Konzernen wie z. B. Amazon, Paypal, Skype, Apple oder AOL als „*VAT avoidance schemes*“ qualifizieren, erhöhen diese Beträge die steuervermeidungsbedingten Ausfälle.

Der Reckon-Report enthält zwar mangels Daten grundsätzlich keine Bottum-up-Schätzungen. Anhand der Anzahl der registrierten Kleinunternehmer sowie des jeweils geltenden Schwellenwertes lassen sich jedoch Steuerausfälle infolge der Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung abschätzen. Es zeigt sich, dass diese zumeist weniger als 1 % des theoretischen Aufkommens betragen.²²³ Da es sich hierbei um eine vom Gesetzgeber bewusst vorgesehene steuerliche Vergünstigung handelt, korrigiert der Reckon-Report das theoretische Aufkommen entsprechend, sodass derartige Ausfälle in den geschätzten Ausfallquoten gar nicht enthalten sind.²²⁴

4.2.2.2.2 Insolvenzen

Wie oben dargelegt, ist der Steuerausfall infolge einer Insolvenz dann am höchsten, wenn diese auf der letzten Wertschöpfungsstufe eintritt, oder falls innerhalb der Lieferkette sowohl die Eingangs- als auch die Ausgangsseite betroffen sind. Der Aufkom-

brauch dar, vgl. EuGH vom 22.12.2010, Rs. C-277/09 (*RBS Deutschland Holdings GmbH*), Slg. 2010. Der durch die unterschiedliche Behandlung von Leasingumsätzen als Lieferung oder Dienstleistung erzielte Steuervorteil betrug im konkreten Fall zwar nur £315.000, doch ist anzunehmen, dass es sich hierbei um eine weit verbreitete Gestaltung handelte. Nach der neuen Regelung über den Ort der Leistung (s. o. Abschnitt 3.3.2.2.1) ist die zugrunde liegende Gestaltung indes nicht mehr möglich.

²²² Vgl. The Guardian vom 3.12.2012: „*VAT loophole on digital sales „costs UK more than Olympics*“, dem eine Studie des Beratungsunternehmens Greenwich Consulting zugrunde liegt.

²²³ Für Irland resultiert ein Wert von 0,28 %, für Ungarn von 0,48 %. Den höchsten Wert verzeichnet Malta mit 2,45 %. Zur Berechnung wurden die im Reckon-Report angegebenen absoluten Beträge (Reckon LLP (2009), Tabelle 41, S. 86) dem gesamten Aufkommen laut den von der EU-Kommission veröffentlichten Informationen (siehe FN 78 in Kapitel 3, S. 41.) gegenübergestellt. Sofern die Mitgliedstaaten keine genauen Daten übermittelt haben, nimmt der Reckon-Report einen pauschalen Abschlag von 0,1 %, 0,3 % oder 0,5 % vor, vgl. Reckon LLP (2009), Rn. 290.

²²⁴ Vgl. dazu Reckon LLP (2009), Rn. 285-290.

mensverlust fällt nur dann geringer aus, wenn Vorsteueranspruch und Umsatzsteuerzahllast in denselben Steuerzeitraum fallen, oder für den Fall, dass sich die Ausfälle im zwischenunternehmerischen Bereich entweder nur auf die Eingangs- oder nur auf die Ausgangsseite erstrecken. Beides wird im Allgemeinen gerade nicht der Fall sein, da Steuerpflichtige bereits im Vorfeld einer Insolvenz Vorsteuern geltend machen werden, ohne die zugrunde liegenden Rechnungen bezahlen zu können, und in den letzten Monaten der unternehmerischen Existenz nur noch aus vorhandenen Beständen leisten.²²⁵ Deswegen ist bei Insolvenzen zumeist mit maximalen Steuerausfällen zu rechnen.

Vor diesem Hintergrund verwundert es nicht, dass insolvenzbedingte Ausfälle in Deutschland etwa ein Drittel am gesamten Ausfallvolumen ausmachen. Die „Planspiel“-Studie beziffert die Ausfallhöhe mit 5,7 Mrd. EUR (Abbildung 4.10). Zu ähnlichen Ergebnissen gelangt auch Gebauer (2008), die die insolvenzbedingten Ausfälle auf Basis der vom statistischen Bundesamt ausgewiesenen Forderungsbeträge im Zusammenhang mit Unternehmensinsolvenzen und durch Hinzuschätzung privater Insolvenzen ermittelt.²²⁶ Demnach betrugen die Mehrwertsteuerausfälle in den Jahren 1999-2006 zwischen 2,31 Mrd. EUR (1999) und 7,41 Mrd. (2002). Für den Zeitraum 2001-2003 betrugen die Ausfälle durchschnittlich 5,32 Mrd. EUR.

In diesen Zahlen sind jeweils auch Ausfälle durch betrügerische Insolvenzen enthalten, da eine Abgrenzung zwischen beiden mangels belastbarer Daten nahezu unmöglich ist.²²⁷ Demgegenüber erfasst die „Planspiel“-Studie diese Ausfälle unter dem Ausfalltyp „nichtangemeldete Umsatzsteuer“.²²⁸ Insoweit erstaunt es, dass sie mit 5,7 Mrd. EUR ein etwas höheres Ausfallvolumen ermittelt. Denkbar ist aber, dass auch die „Planspiel“-Studie betrügerische Insolvenzen wegen Abgrenzungsschwierigkeiten tatsächlich als Insolvenzausfälle erfasst.

Genauere Angaben sind nicht ersichtlich, obwohl man annehmen könnte, dass insolvenzbedingte Ausfälle bei den Steuerbehörden noch am besten dokumentiert werden

²²⁵ Vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 16.

²²⁶ Vgl. Gebauer (2008), S. 66-92.

²²⁷ Vgl. Gebauer (2008), S. 122.

²²⁸ Vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 18.

4.2. Ursachenbezogene Analyse

können. Mit der jährlichen Rückständestatistik veröffentlicht das BMF zwar regelmäßig Informationen zu Steueransprüchen des Fiskus, die bis zum Jahresende fällig geworden sind, aber noch nicht eingezogen werden konnten bzw. gestundet oder ausgesetzt worden sind.²²⁹ Allerdings ist die Aussagekraft der Rückständestatistik eingeschränkt. Denn sofern das Insolvenzverfahren mangels Masse nicht eröffnet wird, werden in der Regel auch keine Steuern mehr festgesetzt, sodass diese Beträge in der Statistik nicht enthalten sind.²³⁰ Umgekehrt werden auch Niederschlagungen²³¹ aus anderweitigen Gründen erfasst, sodass auch betrugsbedingte Ausfälle abgebildet werden.

HMRC führen insolvenzbedingte Ausfälle nicht gesondert aus; sie sind vermutlich in den Einnahmeverlusten infolge allgemeiner Nicht-Befolgung enthalten,²³² die mit 39 % den größten Anteil am gesamten Ausfall einnehmen. Allerdings erlauben diese Angaben keinen Rückschluss auf die Höhe der durch Insolvenzen verursachten Mindereinnahmen, zumal auch die Schattenwirtschaft mit unter dieser Position erfasst wird.²³³ In neueren Schätzungen sind HMRC dazu übergegangen, die bestehenden Rückstände („*debt*“) separat auszuweisen.²³⁴ Die erhöhte Ausfallquote im Fiskaljahr 2008 - 2009²³⁵ lässt sich demnach auf einen Anstieg der Rückstände infolge der schlechten Wirtschaftslage und vermehrter Insolvenzen zurückführen.²³⁶ Dennoch können die Rückstände allenfalls als Indiz für die Höhe insolvenzbedingter Ausfälle herangezogen werden.

Das dänische statistische Amt wiederum schätzt die insolvenzbedingte Ausfallhöhe für 2003 auf knapp 2 % des hypothetischen Aufkommens, was einem Wert von ca. 2,655 Mio. DKK entspricht.²³⁷ Bezogen auf das gesamte Ausfallvolumen von 9,219 Mio. DKK

²²⁹ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2012c), S. 1 f.

²³⁰ Vgl. Gebauer (2008), S.65.

²³¹ Bei Niederschlagungen bleibt der Anspruch zwar bestehen, wird aber nicht weiter verfolgt, vgl. Bundesrechnungshof (2003), S. 19 f.

²³² HMRC definieren allgemeine Nicht-Befolgung als „*the failure of businesses to pay the right amount of VAT at the right time, [...] including late payment, non-payment or incomplete payment of tax due*“, vgl. HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.37.

²³³ Unter allgemeine Nicht-Befolgung fällt laut HMRC auch „*deliberate mis-declaration of input or output tax on tax returns*“, vgl. HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.37.

²³⁴ Vgl. HM Revenue & Customs (2012), Kapitel 2, S. 12-15 sowie Rn. 2.21 zur Definition der „*debt*“.

²³⁵ Diese lag in 2008/2009 sowie in 2009/2010 bei ca. 21 %, wohingegen sie in 2007/2008 und 2010/2011 nur etwa 9 % betrug. Mangels weiterer Vergleichswerte ist die Aussagekraft indes beschränkt.

²³⁶ Vgl. HM Revenue & Customs (2012), Rn. 2.

²³⁷ Ausführlich dazu sowie zu den nachfolgenden Ausführungen, Statistics Denmark (2007), S. 157-163.

entfallen damit knapp 29 % aller Ausfälle auf Insolvenzen. Allerdings schlüsseln die dänischen Behörden nur 4,856 Mio. DKK auf Insolvenzen, Schattenwirtschaft und nicht-deklarierte Einkünfte auf. Bezogen auf dieses Volumen nehmen Insolvenzausfälle mit etwa 55 % einen deutlich höheren Anteil an. Die verbleibende nichterklärte Ausfallhöhe von 4,363 Mio. DKK resultiert demnach aus Schätzungenauigkeiten und kann sich auf alle drei genannten Ausfallursachen verteilen. Sie kann aber auch daher rühren, dass das theoretische Aufkommen aufgrund von Ungenauigkeiten in der VGR überschätzt worden ist. Anhand dieser Werte ist aber davon auszugehen, dass insolvenzbedingte Ausfälle in Dänemark mit mindestens 30 % zum Umsatzsteuerausfall beitragen.

4.2.2.2.3 Steuerhinterziehung

Fälle von Steuerhinterziehung können nur insoweit statistisch erfasst werden, als sie auch bekannt werden.²³⁸ In Deutschland erfolgt dies im Rahmen der Steuerfahndungs- bzw. Steuerstrafsachenstatistik. Auf Basis der bekannt gewordenen Fälle ließe sich grundsätzlich das Gesamtvolumen einzelner Ausfallursachen abschätzen. Allerdings wird bei der statistischen Erfassung der durch die Steuerfahndung erzielten Mehrergebnisse nicht zwischen Mehrsteuern aufgrund einzelner Ursachen unterschieden.²³⁹ Auch die für die Kontrolle und Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Bundesländer nehmen keine weitergehende Unterscheidung nach Betrugs Kategorien oder Unterfallarten vor.²⁴⁰ Daher kann allenfalls das gesamte hinterziehungsbedingte Ausfallvolumen abgeschätzt werden.

Gebauer (2008) greift auf eine Kombination aus Top-Down- und Bottom-Up-Verfahren zurück, um Steuerhinterziehung isoliert von anderen Ausfallursachen wie legaler Steuervermeidung oder Insolvenzen betrachten zu können. Analog zur Vorgehensweise des ifo Instituts, aber durch entsprechende Modifikationen des theoretischen Aufkommens ermittelt sie für den Zeitraum 1997 - 2006 die Umsatzsteuer-Ausfallquote in Form

²³⁸ Vgl. Bundesregierung (2011), S. 14.

²³⁹ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2012b), S. 26 f.

²⁴⁰ Vgl. Bundesregierung (2011), S. 2.

4.2. Ursachenbezogene Analyse

einer Steuerumgehungsquote.²⁴¹ Hierbei wird das auf Basis der VGR geschätzte hypothetische Aufkommen (teils pauschal) um Ausfälle wegen Steuerrechtsänderungen oder EuGH-Rechtsprechung, nichtbetrügerischen Insolvenzen sowie sonstigen Niederschlagungen gekürzt.²⁴²

Insgesamt müsste die Steuerumgehungsquote daher geringer ausfallen als die vom ifo Institut ermittelte²⁴³ Ausfallquote. Allerdings berücksichtigt Gebauer (2008) die Tatsache, dass schattenwirtschaftliche Aktivitäten in der VGR nicht vollständig abgebildet werden, indem sie Hinzuschätzungen der schattenwirtschaftlichen Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage (Ohne-Rechnung-Geschäfte) vornimmt.²⁴⁴ Aufgrund dessen ermittelt sie ein weitaus höheres hypothetisches Steueraufkommen, sodass die Steuerumgehungsquote mit Werten zwischen 13,5 % und 16,5 % etwa 3 bis 6 Prozentpunkte über der vom ifo Institut berechneten Ausfallquote liegt.²⁴⁵ Demzufolge fällt auch das absolute Ausfallvolumen deutlich größer aus. Mit Werten zwischen 21,5 Mrd. EUR und 28 Mrd. EUR im Zeitraum 1998 - 2006²⁴⁶ liegt es trotz der Kürzung um insolvenzbedingte Ausfälle etwa 10 Mrd. EUR über dem vom ifo Institut mit 11 Mrd. EUR - 18,5 Mrd. EUR bezifferten Ausfallvolumen.²⁴⁷

Da für die erforderlichen Modifikationen des theoretischen Aufkommens teilweise ein Rückgriff auf Bottom-Up-Schätzungen erfolgt, wird aus der Herleitung der Steuerumgehungsquote auch die Ausfallhöhe einzelner Ursachen (Schattenwirtschaft und be-

²⁴¹ Vgl. ausführlich dazu Gebauer (2008), S. 131-145.

²⁴² Die nichtbetrügerischen Insolvenzen beziffert Gebauer (2008) aufgrund von Plausibilitätsüberlegungen mit ca. 2/3 der insolvenzbedingten Ausfälle, vgl. die auf S. 93 und 142 angegebenen Werte sowie die Ausführungen auf S. 122 f. Daneben müssten auch Formen der Nichtbefolgung, die keinen Betrug darstellen, sowie legale Steuervermeidung, wie z. B. die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerbefreiung (pauschal) berücksichtigt werden. Während der Reckon-Report das theoretische Aufkommen um Steuerausfälle durch Kleinunternehmer kürzt (vgl. Reckon LLP (2009), Rn. 15), ist dies bei der Vorgehensweise des ifo Instituts nicht der Fall, vgl. Dziadkowski et al. (2002), S. 6.

²⁴³ S. o., Abschnitt 4.1.2.

²⁴⁴ Ausführlich zur verwendeten Methodik, Gebauer (2008), S. 138 f. sowie S. 101-106.

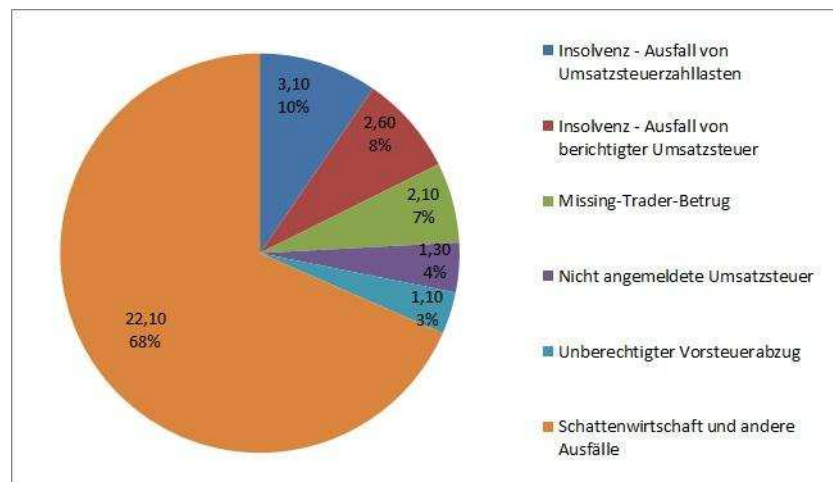
²⁴⁵ Vgl. Gebauer (2008), Tabelle IV.3 auf S. 142. Die Vergleichbarkeit beider Werte ist jedoch dadurch eingeschränkt ist, dass Gebauer (2008) das theoretische Aufkommen nunmehr aus Entstehungssicht ermittelt (S. 138), wohingegen das ifo Institut das theoretische Aufkommen aufgrund des zeitlichen Auseinanderfallens von Steuerentstehung und -entrichtung modifiziert, s. o. Abschnitt 4.1.2.

²⁴⁶ Vgl. Gebauer (2008), Tabelle IV.3 auf S. 142.

²⁴⁷ Vgl. Parsche (2008), S. 55.

trügerische Insolvenzen) deutlich. Darüber hinaus erlaubt diese Quote indes ebenfalls keinen Rückschluss auf einzelne Ausfallvolumen. Ergänzt man die Aufteilung gemäß der „Planspiel“-Studie um die von Gebauer (2008) vorgenommenen Hinzuschätzungen der Ohne-Rechnung-Geschäfte²⁴⁸, so ergibt sich die nachfolgend abgebildete modifizierte Aufteilung des gesamten Ausfallvolumens (Abbildung 4.11).

Es zeigt sich, dass nunmehr 68 % des Umsatzsteuerausfalls auf die Schattenwirtschaft und andere Ausfälle zurückzuführen sind. Zwar zählen zu den anderen Ausfällen neben dem un versteuerten Endverbrauch auch legale Steuervermeidung sowie Mindereinnahmen infolge der EuGH-Rechtsprechung.²⁴⁹ Dennoch wird deutlich, dass der überwiegende Teil des gesamten Ausfallvolumens durch Steuerhinterziehung jedweder Art verursacht ist.



Eigene Darstellung; Angaben jeweils in Mrd. EUR und in Prozent.

Abbildung 4.11: Modifizierter Umsatzsteuerausfall nach Ausfallursachen in Deutschland

Auch in Großbritannien ist die Hinterziehung von Umsatzsteuern für mehr als die Hälfte des gesamten Ausfallvolumens verantwortlich, wobei hier vor allem der Missing-Trader-Betrug als Ursache zu benennen ist (vgl. Abbildung 4.9).²⁵⁰

²⁴⁸ Dies sind 15,3 Mrd. EUR im Jahre 2003, vgl. Gebauer (2008), Tabelle IV.3 auf S. 142.

²⁴⁹ Vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 12.

²⁵⁰ Zwar sind in den mit 37 % bezifferten Ausfällen durch „General Non-Compliance“ vermutlich auch

4.2.2.2.3.1 Schattenwirtschaft

Durch das Prinzip der fraktionierten Zahlung ist der Steuerausfall infolge nichtdeklarerter schattenwirtschaftlicher Umsätze auf die letzte Wertschöpfungsstufe begrenzt, sodass ein vergleichsweise geringer Ausfall zu erwarten wäre. Betrachtet man jedoch die Ergebnisse in Abbildung 4.11 und Abbildung 4.10, so zeigt sich, dass die Schattenwirtschaft in einem weitaus größerem Maße zum Umsatzsteuerausfall beiträgt, als theoretisch angenommen. Dies ist auf die erhebliche Größenordnung der Schattenwirtschaft zurückzuführen. Innerhalb der EU nimmt sie einen Umfang in Höhe von durchschnittlich 8,6 % (Luxemburg) bis 38,2 % (Lettland) des BIP an.²⁵¹ Diese geht zwar nicht vollumfänglich in die mehrwertsteuerliche Bemessungsgrundlage mit ein; vielmehr müssen die mehrwertsteuerlich relevanten Aktivitäten identifiziert und um die damit verbundenen Vorleistungen korrigiert werden.²⁵² Dennoch geht ein hohes (niedriges) schattenwirtschaftliches Volumen im Allgemeinen mit einer höheren (niedrigeren) Umsatzsteuer-Ausfallquote einher.

Stellt man die im Reckon-Report angegebenen Ausfallquoten den Schätzungen der Schattenwirtschaft²⁵³ gegenüber (Tabelle A.2 im Anhang), lässt sich dieser Zusammenhang für die meisten Länder bestätigen. So weist Luxemburg nicht nur den geringsten Grad an Schattenwirtschaft, sondern auch die niedrigste Ausfallquote auf. Auch die Niederlande, Schweden, Irland, Finnland und Dänemark belegen in beiden Statistiken

insolvenzbedingte Mindereinnahmen enthalten. Umgekehrt ist jedoch davon auszugehen, dass die durch „*Avoidance*“ verursachten Ausfälle in Höhe von 32 % aufgrund von Abgrenzungsschwierigkeiten auch Fälle beinhalten, die vorliegend als Steuerhinterziehung gelten.

²⁵¹ Dies sind die Durchschnittswerte für den Zeitraum 1996-2006, vgl. ausführlich Schneider/Bühne (2007), Tabelle 3.5.1. auf S. 24, Tabelle 3.6.1 auf S. 26 sowie Tabelle 3.4.3 auf S. 19-20.

²⁵² Vgl. Gebauer (2008), S. 103-106.

²⁵³ Als gängige Schätzmethode gelten der Bargeldnachfrageansatz, wonach sich das schattenwirtschaftliche Volumen aus der Differenz zwischen dem für das BIP erforderlichen und dem tatsächlichen Bargeldumlauf ergibt (vgl. z. B. Schneider/Enste (2000)), sowie strukturelle Gleichungsmodelle (vgl. Weck (1983) und Frey/Pommerehne (1984)) bzw. eine Kombination beider Methoden. Zu den grundlegenden Kritikpunkten an der Bargeldmethode, vgl. ausführlich Janisch/Brümmerhoff (2004) sowie Koch (2005); vgl. auch Enste/Schneider (2006) als Replik zu Koch (2005). Während der Bargeldansatz nur auf einem Indikator (Geldmarkt) basiert, wird in sogenannten Gleichungsmodellen versucht, unterschiedliche Effekte der Schattenwirtschaft (Produktion, Arbeitsmarkt) als Indikatoren heranzuziehen, vgl. Aigner/Schneider/Ghosh (1988) sowie ausführlich Schneider/Bühne (2007), S. 36-41.

hintere Ränge, d. h. sowohl das schattenwirtschaftliche Ausmaß als auch der Umsatzsteuerausfall bewegen sich im Vergleich zu anderen Mitgliedstaaten auf einem deutlich niedrigeren Niveau. Umgekehrt verzeichnen Litauen und Lettland in beiden Statistiken überdurchschnittlich hohe Werte.

Österreich und die Slowakei hingegen verzeichnen trotz eines sehr geringen schattenwirtschaftlichen Volumens (Rang 23 bzw. 13) eine vergleichsweise hohe Ausfallquote (Rang 9 bzw. 2). Dies könnte ein Indiz dafür sein, dass in diesen Ländern andere Ausfallursachen von größerer Bedeutung sind. Demgegenüber sind Slowenien, Estland, Spanien und Polen trotz eines überdurchschnittlich hohen schattenwirtschaftlichen Volumens durch vergleichsweise niedrige Ausfallquoten gekennzeichnet. Grund hierfür könnte sein, dass die Schattenwirtschaft in der VGR dieser Länder deutlich unterbewertet ist.²⁵⁴

Deutschland weist in 2006 mit einem Wert von 15,4 % des BIP ein vergleichsweise niedriges schattenwirtschaftliches Volumen auf.²⁵⁵ Bezogen auf das BIP 2006 in Höhe von 2.313 Mrd. EUR²⁵⁶ hat die Schattenwirtschaft dennoch einen Umfang von etwa 356 Mrd. EUR. Unter Ableitung der darin enthaltenen mehrwertsteuerlichen Bemessungsgrundlage gelangt Gebauer (2008) zu einem jährlichen Umsatzsteuerausfall von etwa 19 Mrd. EUR, wovon nur etwa 3 bis 5 Mrd. EUR aus den in der VGR berücksichtigten schattenwirtschaftlichen Aktivitäten resultieren.²⁵⁷ Dieser Wert liegt nicht nur weit über dem in der „Planspiel“-Studie angegebenen²⁵⁸, sondern übertrifft selbst die bislang angenommene Höhe der *gesamten* Steuerausfälle.²⁵⁹

Ähnlich stellt sich die Situation für Schweden dar, die mit 16,3 % des BIP ebenfalls

²⁵⁴ Offensichtlich erfassen die Mitgliedstaaten die Schattenwirtschaft sehr uneinheitlich, vgl. Euratom: Entscheidung der Kommission vom 22.2.1994 über Maßnahmen zur Durchführung der Richtlinie 89/130/EWG (94/168/EG), Erw. 4.

²⁵⁵ Rang 18 von 24 Mitgliedstaaten, wobei Rang 1 der mit dem höchsten Umfang ist, vgl. Tabelle A.2 im Anhang.

²⁵⁶ Vgl. die vom Statistischen Bundesamt unter <https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesamtwirtschaftUmwelt/VGR/Inlandsprodukt/Inlandsprodukt.html> veröffentlichten Daten.

²⁵⁷ Vgl. Gebauer (2008), S. 142-144. Der Berechnung liegt ebenfalls das per Bargeldnachfrageansatz ermittelte Schattenwirtschaftsvolumen zugrunde, allerdings für den Zeitraum 2006. Ausführlich zur Methodik, vgl. Gebauer (2008), S. 101-106.

²⁵⁸ 6,8 Mrd. EUR inklusive anderer Ausfälle, vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 12.

²⁵⁹ Bislang ging man von maximal 18,5 Mrd. EUR Gesamtsteuerausfall aus, vgl. Parsche (2008), S. 55.

4.2. Ursachenbezogene Analyse

ein moderates Schattenwirtschaftsvolumen verzeichnen.²⁶⁰ Auf Basis der Daten aus der VGR, Steuerprüfungsergebnissen und einer umfangreichen Umfrage beziffern die schwedischen Steuerbehörden das Ausfallvolumen durch nichterklärte Umsätze für das Jahr 2005 mit 17,1 Mrd. SEK.²⁶¹ Demgegenüber geht der Reckon-Report für 2005 von einem gesamten Umsatzsteuerausfall von nur 4,904 Mrd. SEK aus.²⁶²

HMRC nennen Schattenwirtschaft zwar als eine der Ausfallursachen, quantifizieren die damit verbundenen Ausfälle aber nicht separat, sondern erfassen sie unter allgemeiner Nichtbefolgung.²⁶³ Dies könnte in der vergleichsweise geringen Bedeutung der Schattenwirtschaft in Großbritannien begründet sein, die sich in 2006 auf nur 10,9 % des BIP belief. Damit weist Großbritannien nach Luxemburg und Österreich einen der niedrigsten Werte auf.²⁶⁴ Gleichzeitig aber verzeichnet Großbritannien eine der EU-weit höchsten Ausfallquoten, was darauf hindeutet, dass andere Ausfallursachen wie Missing-Trader-Betrug ein größeres Ausmaß annehmen als in anderen Mitgliedstaaten.

Sektor-spezifische Untersuchungen in Großbritannien ergeben wiederum, dass die Ausfallquoten in Bereichen, die als typische Schattenwirtschaftssektoren angesehen werden können, durchaus sehr hohe Werte annehmen.²⁶⁵ Als Indikator für das Befolgungsverhalten dient hierbei das Verhältnis von deklarerter Vorsteuer zu Umsatzsteuer.²⁶⁶ Ein steigender Anteil an geltend gemachter Vorsteuer lässt sich vor allem bei Friseurdienstleistungen, aber auch im Restaurant- bzw. Schnellimbissbereich feststellen. Durch Gegenüberstellung des für diese beiden Sektoren jeweils separat ermittelten hypothetischen und tatsächlichen Aufkommens ergeben sich Ausfallquoten von bis zu 63 % (Friseur) bzw. 55 % (Restaurant/Schnellimbiss).²⁶⁷

²⁶⁰ Rang 16 von 24 Mitgliedstaaten, vgl. Tabelle A.2 im Anhang.

²⁶¹ Vgl. Skatteverket (2008), S. 63 und S. 24-26. Zwar wird hierunter nicht nur die Schattenwirtschaft erfasst, sondern etwa auch in Rechnung gestellte, aber nicht deklarierte Umsätze sowie unentgeltliche Wertabgaben, vgl. Skatteverket (2008), S. 24-26 und S. 45. Doch dürfte die Schattenwirtschaft den größten Anteil an diesen nichterklärten Umsätzen haben.

²⁶² Vgl. Reckon LLP (2009), Tabelle 28, S. 43.

²⁶³ Vgl. HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.4 und 2.37-2.40.

²⁶⁴ Vgl. Tabelle A.2 im Anhang.

²⁶⁵ Vgl. Matthews/Lloyd-Williams (2001).

²⁶⁶ So auch Agha/Haughton (1996).

²⁶⁷ Matthews/Lloyd-Williams (2001) setzen das theoretische Aufkommen ins Verhältnis zum tatsächlichen und ermitteln so einen Wert von 2,2 bzw. 2,7 (S. 46-45). Das theoretische Aufkom-

Die unterschiedlichen Ergebnisse verdeutlichen, wie schwierig es ist, den durch Schattenwirtschaft verursachten Umsatzsteuerausfall zu beziffern. Ursächlich hierfür ist nicht zuletzt die Schwierigkeit, das schattenwirtschaftliche Volumen zutreffend abzuschätzen.²⁶⁸ Dennoch ist anzunehmen, dass die Schattenwirtschaft im Allgemeinen nicht vollständig in den Daten der VGR enthalten ist, weshalb die vom Reckon-Report ermittelten Ausfallquoten tendenziell zu niedrig ausgewiesen sind.

4.2.2.2.3.2 Missing-Trader-Betrug

Wie oben dargelegt, beläuft sich der Steuerausfall beim Missing-Trader-Betrug auf die Umsatzsteuer der gesamten bis zu dieser Stufe erbrachten Wertschöpfung ($\Gamma = \tau \sum_{i=1}^m W_i$); liefert der Missing Trader an Nichtsteuerpflichtige, so bleibt der gesamte Umsatz unbesteuert. Wird der zugrunde liegende Gegenstand bzw. die Dienstleistung in Form eines Umsatzsteuerkarussells mehrfach gehandelt, so erhöht sich der Aufkommensverlust bei jedem Mal entsprechend. Insoweit ist beim Missing-Trader-Betrug mit einem vergleichsweise hohen Steuerausfall zu rechnen. In jedem Fall war diese Betrugsform ein wesentlicher Auslöser für die derzeitige Debatte um einen Systemwechsel bei der Umsatzbesteuerung.²⁶⁹

Über den tatsächlichen Anteil des durch Missing-Trader-Betrug verursachten Umsatzsteuerausfalls am gesamten Ausfallvolumen herrscht indes Unklarheit. Es steht zu vermuten, dass das Ausmaß aufgrund bekannt gewordener Einzelfälle und der Medienberichterstattung²⁷⁰ sowie wegen der Unterschätzung insolvenzbedingter Ausfälle²⁷¹ tendenziell überschätzt wird. Zwar entstand allein durch den betrügerischen Handel mit Emissionszertifikaten zwischen Juni 2008 und Dezember 2009 EU-weit ein Umsatzsteuerausfall von schätzungsweise 5 Mrd. EUR²⁷², sodass sich der Anteil des Missing-Trader-

men in der Friseurbranche beträgt folglich das 2,7-fache des tatsächlichen. Hieraus lassen sich die Ausfallquoten ρ wie folgt ableiten: $2,7 = \frac{V_{Rpa}}{V_{Ra}} \Leftrightarrow \rho = 1 - \frac{1}{2,7}$.

²⁶⁸ Bereits bei der Definition der Schattenwirtschaft gibt es Unterschiede, s. o. Abschnitt 4.2.1.4.1.1.

²⁶⁹ Vgl. z. B. Europäische Kommission (2006a), insbesondere zur Prüfung der Einführung eines allgemeinen Reverse-Charge-Verfahrens.

²⁷⁰ Vgl. z. B. Financial Times Deutschland vom 15.8.2011: „Mit CO₂-Zertifikaten Millionen von Steuern hinterzogen“.

²⁷¹ Vgl. Gebauer (2008), S. 143.

²⁷² Vgl. Europol Review (FN 64), S. 51. Für Deutschland geht man von Ausfällen in Höhe von 850

4.2. Ursachenbezogene Analyse

Betrugs am gesamten Ausfallvolumen zumindest vorübergehend erhöht haben dürfte. Dennoch scheint die Schätzung der EU-Kommission, wonach EU-weit jährlich etwa 60 Mrd. EUR durch Missing-Trader-Betrug hinterzogen werden,²⁷³ stark überhöht. Demnach wäre mehr als die Hälfte des vom Reckon-Report geschätzten Ausfallvolumens auf Missing-Trader-Betrug zurückzuführen,²⁷⁴ was sich indes nicht mit den Ergebnissen verschiedener nationaler Schätzungen deckt.

So beziffert die „Planspiel“-Studie den Anteil des durch Missing-Trader-Betrug verursachten Steuerausfalls mit 12 %, während HMRC für Großbritannien von ca. 26 % ausgehen. Absolut betrachtet ist der geschätzte Ausfall mit ca. 2,1 Mrd. EUR (Deutschland)²⁷⁵ bzw. 2,1 Mrd. EUR bis 3,4 Mrd. EUR (Großbritannien) indes vergleichbar.²⁷⁶ Hierbei ist anzumerken, dass beide Länder neben Italien - absolut gesehen - den mit Abstand höchsten Umsatzsteuerausfall in der EU aufweisen. Den Schätzungen der EU-Kommission zufolge müsste aber auch in den anderen Mitgliedstaaten ein ähnlich hoher Ausfall zu verzeichnen sein.

Vor dem Hintergrund, dass in 16 der im Reckon-Report untersuchten 25 Mitgliedstaaten noch nicht einmal das gesamte Ausfallvolumen 2 Mrd. EUR beträgt, erscheint ein EU-weites Ausfallvolumen von 60 Mrd. EUR jedoch wenig realistisch.²⁷⁷ Die schwedischen Steuerbehörden beziffern den Ausfall denn auch mit nur ca. 109 Mio. EUR (1 Mrd. SEK).²⁷⁸ Bezogen auf das vom Reckon-Report geschätzte gesamte Ausfallvolumen in Höhe von 807 Mio. EUR, beläuft sich der Anteil des Missing-Trader-Betrugs

Mio. EUR aus.

²⁷³ Vgl. European Police Office (2011), S. 51.

²⁷⁴ Ausgehend von einem Ausfallvolumen zwischen 90,9 Mrd. EUR und 113,3 Mrd. EUR, vgl. Reckon LLP (2009), Rn. 25, Tabelle 1.

²⁷⁵ Damit scheinen auch die Schätzungen des Finanzministers von Baden-Württemberg überhöht, der das Betrugsvolumen allein für den deutschen Steuerfiskus mit 23 Mrd. DM (ca. 11,8 Mrd. Euro) pro Jahr beziffert hatte, was auch der Bundesrechnungshof für wahrscheinlich hielt, vgl. Bundesrechnungshof (2000), S. 219.

²⁷⁶ Vgl. Abbildung 4.9 und 4.10 und die dort zitierten Quellen. Die Werte für Großbritannien betragen £1,7 Mrd. bis £2,75 Mrd.

²⁷⁷ In 10 der untersuchten 25 Mitgliedstaaten beläuft es sich gar auf weniger als 1 Mrd. EUR; in 18 von 25 Mitgliedstaaten sind es weniger als 3 Mrd. EUR, vgl. Reckon LLP (2009), Rn. 26, Tabelle 3.

²⁷⁸ Vgl. Skatteverket (2008), S. 63. Die Währungsumrechnung erfolgte bezogen auf das dem Reckon-Report zugrunde liegende Jahr 2006.

folglich auf 13,5 %. Überträgt man den für Schweden, Deutschland und Großbritannien ermittelten Anteil von durchschnittlich 17 % auf die gesamte EU, so beläuft sich der EU-weite Ausfall auf etwa 15 bis 20 Mrd. EUR jährlich.²⁷⁹

Zu ähnlichen Ergebnissen gelangt auch das belgische Finanzministerium. Auf Basis der im Zeitraum 2005/2006 in Eurocanet²⁸⁰ erfassten Daten wird deutlich, dass Großbritannien, Deutschland, Italien, Spanien und Frankreich mit zusammen mehr als 80 %²⁸¹ den größten Anteil an den EU-weiten Aufkommensverlusten durch Missing-Trader-Betrug tragen.²⁸² Auf alle anderen Mitgliedstaaten entfallen höchstens 5 % des EU-weiten Ausfalls. Für Deutschland (13,2 %) und Großbritannien (25,4 %) resultiert folglich ein Anteil von ca. 40 %, woraus sich auf Basis der oben angegebenen absoluten Werte ein EU-weites Ausfallvolumen von höchstens 15 Mrd. EUR jährlich ergibt, was einer Quote von etwa 15 % am gesamten EU-weiten Ausfallvolumen entspricht.

Anzumerken ist aber, dass den oben genannten Werten zumeist ältere Schätzungen zugrunde liegen. Durch die gezielte Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens in besonders betrugsanfälligen Branchen konnten die Ausfälle offensichtlich reduziert werden.²⁸³ So geht man für Deutschland inzwischen von einem Ausfallvolumen von 1 bis 2

²⁷⁹ Ausgehend von einem Ausfallvolumen zwischen 90,9 Mrd. EUR und 113,3 Mrd. EUR, vgl. Reckon LLP (2009), Rn. 25, Tabelle 1.

²⁸⁰ Eurocanet (European Carousel Network) wurde als Informationsaustauschsystem zur Bekämpfung und Vermeidung von Umsatzsteuerbetrug auf Betreiben Belgiens errichtet, wobei die belgischen Behörden als zentrale Anlaufstelle für den Datenaustausch fungieren, vgl. Europäisches Parlament (2008), S. 11. Aufgrund der Einrichtung von Eurofisc wurde Eurocanet zwischenzeitlich eingestellt, vgl. Bundesregierung (2011), S. 11.

²⁸¹ Für Großbritannien (25,4 %), Spanien (17,3 %) und Frankreich (10,2 %) ergeben sich jedoch trotz Berücksichtigung der Exporte überproportional hohe Vorsteuererstattungen, was darauf hindeutet, dass diese Werte zu niedrig bemessen sein könnten, vgl. Reckon LLP (2009), Rn. 370.

²⁸² Vgl. Reckon LLP (2009), Rn. 377. Da die Studie des belgischen Finanzministeriums nicht öffentlich verfügbar ist, kann vorliegend nur auf eine im Reckon-Report enthaltene Zusammenfassung dieser Studie zurückgegriffen werden. Daher ist auch nicht ersichtlich, woraus das belgische Finanzministerium seine Schätzungen für Deutschland, das Vereinigte Königreich und Italien ableitet, da sich diese 3 Staaten nicht am Eurocanet beteiligt haben, vgl. Europäisches Parlament (2008), S. 11. Die deutsche Bundesregierung begründet dies damit, dass es sich bei Eurocanet um eine Einrichtung ohne eindeutige Rechtsgrundlage handele, was mit nicht unerheblichen rechtsstaatlichen Risiken verbunden sei, vgl. Bundesregierung (2008), S. 2.

²⁸³ Vgl. z. B. den Durchführungsbeschluss des Rates vom 22.11.10 zur Ermächtigung Deutschlands, Italiens und Österreichs, eine von Art. 193 der MwStSystRL abweichende Regelung einzuführen, und zur Änderung der Entscheidung 2007/250/EG, um die Geltungsdauer der Ermächtigung des Vereinigten Königreichs zu verlängern (2010/710/EU), wodurch zunächst befristet bis zum 31.12.2013 auch für Produkte wie Mobilfunkgeräte und integrierte Schaltkreise die Besteuerung durch Umkehr

4.2. Ursachenbezogene Analyse

Mrd. EUR aus.²⁸⁴ Auch in Großbritannien sind die Steuerausfälle seit dem Fiskaljahr 2006 - 2007 stark gesunken, nachdem sie im Zeitraum 2005 - 2006 mit £2,5Mrd. bis £3,5 Mrd. ihr bislang größtes Ausmaß erreicht hatten.²⁸⁵ Zwischen 2007 und 2010 belief sich der Steuerausfall trotz der erhöhten Betrugsaktivitäten durch den Handel mit Emissionszertifikaten auf jeweils £1 Mrd. bis £1,5 Mrd.²⁸⁶ Für das Fiskaljahr 2010-2011 beziffern HMRC den Ausfall mit nur noch £0,5 Mrd. bis £1 Mrd. (etwa 750 Mio. EUR bis 1,5 Mrd. EUR).²⁸⁷ Damit sank auch der Anteil von Missing-Trader-Betrug am gesamten Ausfallvolumen auf 5 % bis 10 %.

Es zeigt sich, dass Ausfälle durch Missing-Trader-Betrug eher durch präventive Maßnahmen, wie z. B. die Besteuerung im Reverse-Charge-Verfahren, zu vermeiden sind. Eine verstärkte Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten mag helfen, Umsatzsteuerkarusselle (nachträglich) aufzudecken. Doch ist die Beitreibungsquote nicht zuletzt wegen des enormen Ermittlungsaufwandes oftmals gering.²⁸⁸ So konnten in einem der aufgedeckten Betrugsfälle von 368 Mio. EUR Steuerschaden lediglich 113 Mio. EUR zurückgeholt und von den 35 meist ausländischen Tätern nur vier gefasst werden.²⁸⁹ Nach Angaben des Bundesrechnungshofes hat sich der Gesamtbetrag der Niederschlagungen seit Öffnung der Binnengrenzen bis 2003 etwa vervierfacht,²⁹⁰ was ebenfalls auf eine niedrige Beitreibungsquote hinweist. Denn wie oben dargelegt tritt Missing-Trader-Betrug verstärkt seit Öffnung der Binnengrenzen auf und die Niederschlagungen

der Steuerschuldnerschaft erfolgen kann.

²⁸⁴ Vgl. Gebauer (2008), S. 143.

²⁸⁵ Vgl. HM Revenue & Customs (2010), Rn. 2.25, Tabelle 2.4. Allerdings hat sich seit 2006 auch die zugrunde liegende Methode geändert. Während HMRC die Ausfälle bislang durch einen Abgleich der statistisch erfassten Importe aus anderen Mitgliedstaaten mit den in diesen Ländern deklarierten Exporten nach Großbritannien ermittelten (vgl. ausführlich HM Revenue & Customs (2001), Rn. 3.1 bis 3.5), beruhen die Schätzungen nunmehr auf „*operational evidence*“, vgl. HM Revenue & Customs (2006), Rn. 2.10.

²⁸⁶ Vgl. HM Revenue & Customs (2012), S. 12, Tabelle 2.1 sowie HM Revenue & Customs (2011), S. 1. Der Betrag entspricht etwa 1,5 Mrd. EUR bis 2,25 Mrd. EUR.

²⁸⁷ Gleichzeitig weisen HMRC darauf hin, dass die Schätzmethode derzeit überarbeitet wird, wodurch die Werte revidiert werden könnten, vgl. HM Revenue & Customs (2012), Rn. 2.1 und 2.24.

²⁸⁸ Vgl. z. B. Allgemeine Rekenkamer (2009), S. 27.

²⁸⁹ Vgl. Bundesrechnungshof (2003), S. 20 f. In einem anderen Fall lebt der den Behörden bekannte Haupttäter mit seiner Beute von rd. 100 Mio. DM heute unbehelligt in der Schweiz, die wegen eines bloßen Steuerdelikts nicht ausliefert, vgl. Bundesrechnungshof (2000), S. 218.

²⁹⁰ Vgl. Bundesrechnungshof (2003), S. 19 f.

entstehen vor allem durch angemeldete, aber nicht abgeführte Umsatzsteuer.²⁹¹

Gleichwohl sind sowohl die Höhe als auch der Anteil der Umsatzsteuer an den bestandskräftig gewordenen Mehrsteuern in Deutschland seit 2002 kontinuierlich gestiegen. So konnten im Jahre 2002 durch die Steuerfahndung 378 Mio. EUR an zusätzlichen Umsatzsteuern erzielt werden, was einem Anteil von 24,6 % an allen Mehrsteuern entspricht. 2011 betrugen die umsatzsteuerlichen Mehreinnahmen bereits 984 Mio. EUR, womit die Umsatzsteuer nunmehr mit 44,2 % den größten Anteil aller im Rahmen der Steuerfahndung erzielten Mehreinnahmen einnimmt.²⁹² Das BMF begründet vor allem die überproportionalen Steigerungsraten in den Jahren 2010 und 2011 mit bedeutenden Ermittlungsfällen im Zusammenhang mit Umsatzsteuerkarussellen.²⁹³

Insoweit deuten die gestiegenen Mehreinnahmen auf eine steigende Beitreibungsquote hin, was vermutlich auch einer verbesserten Zusammenarbeit zwischen den Bundesländern geschuldet ist.²⁹⁴ Allerdings könnten die gestiegenen Mehreinnahmen auch ein Indiz dafür sein, dass die betrügerischen Aktivitäten weiter zugenommen haben, sodass die Beitreibungsquote angesichts einer hohen Dunkelziffer und einer hohen Anzahl von Fällen, die nicht aufgegriffen werden,²⁹⁵ dennoch eher gering ist. So beträgt der Gesamtsteuerschaden allein in einem bekannt gewordenen Fall im Zusammenhang mit dem Handel mit Emissionszertifikaten etwa 850 Mio. EUR,²⁹⁶ wobei sich diese Summe nicht vollständig in den gesteigerten Mehreinnahmen der Jahre 2008 bis 2011

²⁹¹ Vgl. Bundesrechnungshof (2003), S. 19 f.

²⁹² Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2012b), S. 25, Tabelle 3.

²⁹³ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2012b), S. 26.

²⁹⁴ Aufgrund der föderalen Struktur bewertete der Bundesrechnungshof (2000) bereits den nationalen Informationsaustausch als unzureichend (S. 218). Durch Einrichtung einer Zentralen Koordinierungsstelle beim BMF sowie verschiedener bundesweiter Datenbanken sollte sich dies seither stark verbessert haben. Seit dem 1.1.2012 müssen die Mitgliedstaaten zudem die Vorschriften der Beitreibungsrichtlinie (Richtlinie des Rates vom 16.3.2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen (2010/24/EU)) anwenden. Diese zielt auf eine verbesserte Amtshilfe innerhalb der EU ab, um Steuerforderungen auch in einem anderen EU-Mitgliedstaat betreiben zu können.

²⁹⁵ Vgl. etwa Bundesrechnungshof (2000), S. 218.

²⁹⁶ Hierbei sollen auch Mitarbeiter von Banken und Energiekonzernen mitgewirkt haben, vgl. Süddeutsche Zeitung vom 6.3.2011: „*Tango mit der Deutschen Bank*“ sowie Handelsblatt vom 15.6.2012: „*Steuerrazzia bei EnBW*“.

niederzuschlagen scheint.²⁹⁷ Vielmehr konnten Medienberichten zufolge nur etwa 100 Mio. EUR aus den Vermögen der mutmaßlichen Täter gesichert werden.²⁹⁸

4.2.2.3 Fazit

Nachdem in Abschnitt 4.2.1 für die jeweiligen Ausfallursachen der theoretische Aufkommensverlust abgeleitet wurde, zielten die vorangehenden Ausführungen darauf ab, die tatsächliche fiskalische Bedeutung einzelner Ausfallursachen zu beurteilen. Es zeigte sich jedoch, dass selbst für die an sich gut dokumentierbaren Insolvenzausfälle allenfalls Schätzungen existieren.²⁹⁹ Für alle anderen Ursachen wiederum kann das Ausfallvolumen mangels Daten ohnehin nur geschätzt werden, wobei es aufgrund von Abgrenzungsproblemen zu Verzerrungen kommen kann. Die Beurteilung einzelner Ausfallursachen im europäischen Kontext wird zusätzlich dadurch erschwert, dass in den Mitgliedstaaten eine sehr unterschiedliche Unterteilung des Ausfallvolumens vorgenommen wird. Trotz alledem kann als Ergebnis festgehalten werden, dass Insolvenzausfälle in ihrer fiskalischen Bedeutung tendenziell unterschätzt wurden bzw. werden.³⁰⁰ Die Ergebnisse der dänischen Behörden bestätigen dies.³⁰¹ Unerheblich ist, ob der Steuerausfall auf einer „echten“ Insolvenz beruht, oder ob in Form sogenannter betrügerischer Insolvenzen die Schwachstelle des geltenden Rechts gezielt missbraucht wird.

Die Schattenwirtschaft wiederum scheint zu deutlich höheren Steuerausfällen zu führen, als theoretisch angenommen. Auch die VGR bilden das Schattenwirtschaftsvolumen zumeist nicht vollständig ab, sodass das Top-Down-Verfahren die Ausfallquoten tendenziell zu niedrig ermittelt. Demgegenüber weisen die verfügbaren Bottom-Up-Schätzungen zum Missing-Trader-Betrug darauf hin, dass dieser - vermutlich aufgrund bekannt gewordener Einzelfälle - teils deutlich überschätzt worden ist.³⁰² Zwar werden beim Missing-Trader-Betrug weitaus höhere Beträge pro Betrugsfall hinterzogen als

²⁹⁷ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2012b), S. 25, Tabelle 3.

²⁹⁸ Süddeutsche Zeitung vom 21.12.2011: „*Vom Karussell in den Knast*“.

²⁹⁹ Vgl. auch Reckon LLP (2009), Rn. 3, die von „*a lack of data*“ sprechen.

³⁰⁰ Ähnlich auch Reckon LLP (2009), Rn. 169, 170. HMRC ist inzwischen dazu übergegangen, zumindest Rückstände („*debts*“) separat auszuweisen.

³⁰¹ Vgl. Statistics Denmark (2007), S. 159 f.

³⁰² Ähnlich auch Kemper (2009), S. 571 f.

bei der Nichtdeklaration von Einkünften, die sich - bezogen auf den Einzelfall - oftmals auf eher geringe Beträge beschränkt. Doch resultieren aufgrund der Vielzahl von Betrugsfällen wesentlich höhere Steuerausfälle. Daher nimmt die Schattenwirtschaft zumeist den größten Anteil am gesamten Ausfallvolumen ein.³⁰³

Es zeigt sich, dass nicht alle Mitgliedstaaten gleichermaßen stark von Missing-Trader-Betrug betroffen sind; vielmehr konzentrieren sich die Ausfälle auf die 5 Mitgliedstaaten mit dem höchsten BIP und der höchsten Bevölkerungszahl zugleich.³⁰⁴ Dies erklärt sich vor dem Hintergrund, dass der Missing Trader dort einerseits einen größeren Absatzmarkt zur Verfügung hat. Außerdem sind in größeren Volkswirtschaften auch elektronische Produkte von größerer Bedeutung, wodurch sich das Missing-Trader-Betrugsrisiko zusätzlich erhöht.³⁰⁵ Großbritannien ist zudem auch deswegen so stark betroffen, weil die mehrwertsteuerliche Registrierung dort vergleichsweise einfach ist.³⁰⁶

Während die Schattenwirtschaft nicht als systemimmanent angesehen werden kann, beruhen insolvenz- und betrugsbedingte Ausfälle weitgehend auf dem derzeitigen Umsatzsteuersystem. Eine Reform des geltenden Rechts sollte sowohl den sofortigen Vorsteuerabzug als auch die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Umsätze adressieren. Die vornehmlich mit Blick auf den grenzüberschreitenden Betrug oft geforderte³⁰⁷ Verbesserung der Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten ist zwar durchaus ein wichtiges Anliegen, kann aber nicht als Ersatz für eine systemseitige Korrektur dienen. Vorrangiges Ziel sollte sein, Ausfälle durch präventive Maßnahmen zu verhindern, anstatt sie mittels einer verbesserten Zusammenarbeit aufdecken zu können.

³⁰³ Eine Ausnahme stellt Dänemark dar, wo Insolvenzen offensichtlich das größte Gewicht haben, vgl. Statistics Denmark (2007), S. 159 f. Eine mögliche Erklärung hierfür ist, dass skandinavische Länder aufgrund des sehr strengen Kontrollsystems deutlich geringere Ausfälle durch Steuerhinterziehung verzeichnen.

³⁰⁴ Dies sind Großbritannien, Deutschland, Italien, Spanien und Frankreich, vgl. die von der EU unter http://europa.eu/about-eu/countries/index_de.htm bereitgestellten Informationen.

³⁰⁵ Vgl. Reckon LLP (2009), Rn. 370.

³⁰⁶ Vgl. HM Revenue & Customs (2001), Rn. 3.5. Der oben skizzierte Rückgang der Ausfallquote könnte demnach auch darauf zurückzuführen sein, dass eine stärkere Kontrolle bei der Umsatzsteuerregistrierung erfolgt. Allerdings lassen HMRC die mehrwertsteuerliche Registrierung in ihren Folgepublikationen unerwähnt. In Deutschland gleicht das Bundeszentralamt für Steuern vor Vergabe einer MwSt-Nummer die Daten mit denen der lokalen Finanzbehörden ab.

³⁰⁷ Vgl. z. B. Europäische Kommission (2006c), S. 6-8.

4.3. Determinanten der Steuerhinterziehung

Denn die (versuchte) Aufdeckung von Betrugsfällen ist zumeist sehr kostenintensiv. Vor allem die Ermittlung der verschleierten Lieferwege und der am Missing-Trader-Betrug beteiligten Firmen kann außerordentlich zeitaufwendig und schwierig sein. In einem bedeutenden Fall wurden hierfür 262 Objekte in Deutschland und 82 Objekte im Ausland durchsucht, wobei allein in Deutschland 955 Beamte der Polizei, 337 Steuerfahnder und 198 Zollfahnder eingesetzt waren.³⁰⁸ Doch selbst bei erfolgreicher Aufdeckung können Steuerausfälle nicht immer zur Gänze vermieden werden, wie die derzeitigen Beitreibungsquoten im Zusammenhang mit Missing-Trader-Betrug belegen, sodass den immensen Fahndungs- und Aufdeckungskosten nicht immer auch ein entsprechender Nutzen gegenübersteht.

4.3 Determinanten der Steuerhinterziehung

4.3.1 Vorbemerkungen

Aufgrund der weitgehenden Harmonisierung des Steuersystems sind die systembedingten Anknüpfungspunkte für den Umsatzsteuerausfall in allen Mitgliedstaaten nahezu identisch.³⁰⁹ Dennoch nimmt dieser in den einzelnen Mitgliedstaaten ein sehr unterschiedliches Ausmaß an, wie die breite Spanne der länderspezifischen Ausfallquoten verdeutlicht (vgl. Tabelle 4.1). Wie gezeigt wurde, resultiert der Aufkommensverlust vorwiegend aus der Schattenwirtschaft und anderen Formen der Steuerhinterziehung, sodass sich diese Differenzen vor dem Hintergrund unterschiedlicher Steuersätze erklären ließen. Denn nach weit verbreiteter Auffassung besteht eine positive Korrelation zwischen dem hinterziehungsbedingten Ausfallvolumen und der Steuersatzhöhe, da mit steigendem Steuersatz auch der Anreiz zur Steuerhinterziehung zunimmt.³¹⁰

³⁰⁸ Vgl. Bundesrechnungshof (2000), S. 218.

³⁰⁹ Ausnahme: Vorsteuerverrechnung vs. Vorsteuererstattung

³¹⁰ Vgl. z. B. Tait (1988), S. 18 sowie Frey/Pommerehne (1984), S. 20 und Trandel/Snow (1999), wonach eine steigende Steuerbelastung zu einer Ausweitung der Schattenwirtschaft führt. So auch Deutsche Bundesbank (1997), S. 95. Umgekehrt muss eine Steuersatzreduktion diese nicht zwingend mindern (Asymmetriethese). Denn sofern die schattenwirtschaftlichen Aktivitäten bislang unentdeckt blieben, besteht kein Anreiz, diese nunmehr einer (wenn auch gesunkenen) Besteuerung zu unterwerfen. Giles/Werkneh/Johnson (2001) weisen empirisch nach, dass auf Steuersatzerhöhungen und -reduktionen in unterschiedlichem Ausmaß reagiert wird; allerdings sind die Unterschiede statistisch nicht signifikant. Christopoulos (2003) hingegen widerlegt anhand griechischer Daten für

Allerdings wird das Ausmaß der Steuerhinterziehung nicht nur von der Höhe der steuerlichen Belastung, sondern von verschiedenen Faktoren beeinflusst. Um die Unterschiede in den Ausfallquoten besser erklären zu können, soll daher im Folgenden nach den Determinanten der Steuerhinterziehung gefragt werden. Zugleich lassen sich aus dieser Betrachtung Hinweise darauf ableiten, wie - unabhängig von systemseitigen Änderungen - Steuerhinterziehung entgegengewirkt werden kann, was vor allem für die nicht systembedingte Ursache der Schattenwirtschaft von Bedeutung ist. Da die meisten Arbeiten zum Befolgungsverhalten der Zensiten im Bereich der direkten Besteuerung angesiedelt sind,³¹¹ soll zudem geprüft werden, inwieweit die gewonnenen Erkenntnisse auch für die Umsatzsteuer gelten.

4.3.2 Standardmodell

Das Standardmodell von Allingham und Sandmo (1972) untersucht diesen Zusammenhang, indem Steuerhinterziehung als individuelles Kosten-Nutzen-Kalkül, vergleichbar einer Portfolioentscheidung, interpretiert wird.³¹² Ziel des Steuerpflichtigen ist die Maximierung seines Erwartungsnutzen $E[U]$ (Erwartungsnutzentheorie). Die Entscheidung, ob und in welcher Höhe Steuern hinterzogen werden, hängt von der Aufdeckungswahrscheinlichkeit und der Höhe der Strafzahlung (Kosten der Steuerhinterziehung) sowie der Risikoeinstellung³¹³ des Steuerpflichtigen ab:

$$E[U] = (1 - p)U(Y - \theta X) + pU(Y - \theta X - \pi(Y - X)) \quad (4.7)$$

die Jahre 1960-1997 diese Asymmetriethese.

³¹¹ Für einen Überblick über theoretische und empirische Arbeiten siehe z. B. Franzoni (1999); Gebauer (2008), S. 24-30 sowie Alm (2012).

³¹² Aufbauend auf den modelltheoretischen Arbeiten von Becker (1968) zu Kriminalität und Bestrafung und unter Rückgriff auf die Risikotheorie entwickelten Allingham/Sandmo (1972) eine ökonomische Analyse des Befolgungsverhaltens Steuerpflichtiger, indem Steuerhinterziehung als „riskante Investition“ modelliert wird.

³¹³ Während Allingham/Sandmo (1972) Risikoaversion unterstellen (S. 324), geht Srinivasan (1973) in seinem etwa zeitgleich entwickelten Modell davon aus, dass der Steuerpflichtige risikoneutral ist und das erwartete Nettoeinkommen maximieren will (S. 340). Im Hinblick auf die Entscheidungssituation eines Unternehmens, vor allem großer (Publikums-)gesellschaften, scheint die Annahme risikoneutraler Entscheidungsträger indes plausibler, vgl. dazu Slemrod (2007), S. 36.

4.3. Determinanten der Steuerhinterziehung

Das tatsächliche Einkommen Y ist exogen gegeben und nur dem Steuerpflichtigen, nicht aber den Steuerbehörden bekannt. Die Steuer bemisst sich nach dem deklarierten Einkommen X . Liegt das deklarierte Einkommen unter dem tatsächlichen ($X < Y$) und decken die Finanzbehörden dies mit der Wahrscheinlichkeit p im Rahmen einer Prüfung auf, so wird die Differenz dem Strafsteuersatz π unterworfen, wobei dieser über dem normalen Steuersatz liegt ($\pi > \theta$).

Im Rahmen einer komparativ-statistischen Analyse wird untersucht, inwieweit das deklarierte Einkommen X von den Parametern Y , θ , π und p abhängt.³¹⁴ Während keine eindeutige Aussage im Hinblick auf die tatsächliche Einkommenshöhe möglich ist, zeigt sich, dass sowohl eine Erhöhung der Strafsteuer als auch ein Anstieg der Entdeckungswahrscheinlichkeit eine Erhöhung des deklarierten Einkommens bewirken. Auch der Einfluss der Steuersatzhöhe kann nicht eindeutig bestimmt werden. Da die Höhe der Strafzahlung von der Höhe des hinterzogenen Einkommens abhängig ist ($\pi(Y - X)$), resultiert sowohl ein Einkommens- als auch ein Substitutionseffekt. Während der letzte negativ ist,³¹⁵ kann der erstere je nach Risikoaversion positiv, Null oder negativ sein. Bei unterstellter abnehmender absoluter Risikoaversion (DARA) steht dem negativen Substitutionseffekt ein positiver Einkommenseffekt gegenüber. Je nachdem, welcher Effekt überwiegt, kann das Ausmaß der Steuerhinterziehung daher mit steigendem Steuersatz zu- oder abnehmen.

Yitzhaki (1974) hingegen bemisst die Strafzahlung in Abhängigkeit von der Höhe der hinterzogenen Steuern: $F\theta(Y - X)$, wobei ($F > 1$).³¹⁶ Dadurch nehmen bei steigendem Steuersatz die Kosten der Steuerhinterziehung im selben Umfang zu wie der hieraus erzielbare Nutzen (Steuerersparnis durch Hinterziehung), sodass eine Steuersatzerhöhung nur noch einen Einkommenseffekt hat. Bei abnehmender absoluter Risikoaversion führt dies zu einer inversen Korrelation von Steuersatz und Steuerhinterzie-

³¹⁴ Vgl. dazu Allingham/Sandmo (1972), S. 327-330, die jeweils eine abnehmende absolute Risikoaversion (DARA) unterstellen.

³¹⁵ Eine Steuersatzerhöhung führt demnach zu einer erhöhten Substitution von „sicheren“ durch „riskante Investitionen“ in Form der Steuerhinterziehung.

³¹⁶ Vgl. Yitzhaki (1974), S. 201 sowie Christiansen (1980).

hung, d. h. mit steigendem Steuersatz nimmt die Steuerhinterziehung ab. Dies steht im Widerspruch zu der vermuteten und empirisch beobachtbaren³¹⁷ positiven Korrelation.

In einer Vielzahl nachfolgender Analysen wurde dieses stark vereinfachte Grundmodell um zusätzliche, auch nicht-pekuniäre Entscheidungsparameter erweitert und unter veränderten Annahmen untersucht, um die tatsächliche Entscheidungssituation der Steuerpflichtigen besser abzubilden und so Implikationen für eine effiziente Steuererhebung ableiten zu können.³¹⁸ So zeigt sich beispielsweise, dass Steuerpflichtige, die bereits einen großen Teil ihres Einkommens nicht deklarieren, wie vom Standardmodell vorhergesehen mit einem erhöhten Befolgungsverhalten auf eine Steuersatzerhöhung reagieren. Gleichzeitig aber entscheiden sich bislang Steuerehrliche, nunmehr ebenfalls einen gewissen Teil ihres Einkommens nicht zu erklären bzw. Steuerpflichtige, die nur in geringem Umfang hinterziehen, erhöhen diesen Anteil infolge der Steuersatzerhöhung, da der Nutzen aus der Nichtdeklaration zunimmt. Aggregiert betrachtet führt eine Steuersatzerhöhung folglich selbst bei abnehmender absoluter Risikoaversion zu steigender Steuerhinterziehung.³¹⁹

Diese differenzierende Betrachtungsweise erlaubt es folglich, Modelltheorie und empirische Evidenz miteinander zu vereinbaren. Dennoch wird deutlich, dass es dem Standardmodell nicht gelingt, alle verhaltensökonomischen Faktoren zu erfassen, da empirische und experimentelle Studien teils starke Widersprüche zwischen modelltheoretischen Implikationen und dem tatsächlichen Verhalten der Steuerpflichtigen aufzeigen.

³¹⁷ Vgl. z. B. Alm/Jackson/McKee (1992); Clotfelter (1983); Crane/Nourzad (1992); Agha/Haughton (1996); Matthews/Lloyd-Williams (2000); Pommerehne/Weck-Hannemann (1996).

³¹⁸ Die Untersuchungen sind fast immer im Bereich der Einkommensteuer angesiedelt. Eine Ausnahme stellen z. B. die Arbeiten von Marrelli (1984), Marrelli/Martina (1988) und Virmani (1989) dar, die Umsatzsteuerhinterziehung auf verschiedenen Märkten (Monopol, Oligopol, Wettbewerbsmarkt) untersuchen. Gordon (1990)

³¹⁹ Vgl. Gordon (1989), S. 800 f. So auch Myles/Naylor (1996), S. 53.

4.3.3 Grenzen des Standardmodells

4.3.3.1 Abschreckungseffekt

Im Standardmodell beruht ein regelkonformes Verhalten allein auf Abschreckung, wobei die Aufdeckungswahrscheinlichkeit und die Strafzahlung den Erwartungsnutzen modelltheoretisch gleichermaßen reduzieren. Demgegenüber deuten empirische und experimentelle Studien im Bereich der Einkommenssteuer darauf hin, dass der Abschreckungseffekt einer möglichen Strafaufdeckung deutlich höher ist als der einer Strafzahlung.³²⁰ So zeigt sich fast immer, dass eine Erhöhung der Häufigkeit von Steuerprüfungen die Wahrscheinlichkeit der Steuerhinterziehung verringert,³²¹ während die Höhe der Strafsteuer zumeist keinen Einfluss auf den Umfang der Steuerhinterziehung hat.³²² Gestiegene Strafzahlungen beeinflussen das Befolgungsverhalten nur dann, wenn auch die Aufdeckungswahrscheinlichkeit signifikant erhöht wird.³²³ Solange die Zensiten also davon ausgehen können, dass ihre Steuerhinterziehung mit großer Wahrscheinlichkeit unentdeckt bleibt, werden sie sich auch nicht durch sehr hohe Strafen abschrecken lassen.

³²⁰ Vgl. ausführlich Alm (2012), S. 64-66 und S. 69; Kleven et al. (2010), S. 5-6 sowie die jeweils zitierte Literatur. Demgegenüber zeigen Park/Hyun (2003) anhand experimenteller Daten für Südkorea, dass zwar beide Faktoren wichtige Formen der Abschreckung sind, die Strafsteuer sich aber als wirkungsvoller erweist. Ähnlich auch Jackson/Jones (1985) anhand experimenteller Daten für die USA. Die Ergebnisse sind jedoch vorsichtig zu interpretieren, da es schwierig ist, ökonometrisch für die Vielzahl an Faktoren, die das Befolgungsverhalten beeinflussen, zu kontrollieren, vgl. Alm (2012), S. 65. Zudem sind sowohl die abhängige als auch die unabhängige Variable nur schwer beobachtbar bzw. aufgrund der Unzugänglichkeit von Steuerdaten nicht immer verlässlich ermittelbar. Laborexperimenten wiederum haftet der Makel an, aufgrund des künstlichen Umfelds wichtige in der Realität gegebene Aspekte nicht zu erfassen, vgl. Kleven et al. (2011), S. 654. Sie können jedoch wichtige Erkenntnisse über das Befolgungsverhalten liefern, die wiederum für empirische Studien genutzt werden können, vgl. Alm (2012), S. 65.

³²¹ Vgl. z. B. Dubin/Wilde (1988) für eine empirische Untersuchung amerikanischer Daten sowie Maciejovsky/Kirchler/Schwarzenberger (2001) und Becker/Büchner/Sleeking (1987) für experimentelle Studien. Becker/Büchner/Sleeking (1987) zeigen, dass eine erhöhte Prüfhäufigkeit sowohl den Hang zur Steuerhinterziehung als auch die Höhe der hinterzogenen Steuern vermindert.

³²² Vgl. z. B. Webley/Morris/Amstutz (1985); Fjeldstad/Semboja (2001); Dubin/Wilde (1988) sowie Maciejovsky/Kirchler/Schwarzenberger (2001). Jackson/Jones (1985) zeigen hingegen, dass bei einer sehr geringen Entdeckungswahrscheinlichkeit die Strafzahlung einen entscheidenden Einfluss hat.

³²³ Vgl. Alm/Jackson/McKee (1992), S. 110.

Für die Finanzverwaltung ist es demnach zielführender, ihre Kontrolltätigkeiten zu intensivieren, anstatt Strafzahlungen zu erhöhen. Gleichwohl scheint dieser Effekt nicht linear zu sein, d. h. dass er mit steigendem Abschreckungspotential geringer wird.³²⁴ Darüber hinaus aber deuten empirische Studien in den USA darauf hin, dass Bewährungs- und Freiheitsstrafen den größten Einfluss auf das Verhalten der Steuerpflichtigen haben.³²⁵ Insoweit sollten Geldstrafen zumindest ab einer bestimmten Höhe der hinterzogenen Steuer durch Bewährungs- und Freiheitsstrafen ersetzt werden.

Die Wahrscheinlichkeit einer Steuerprüfung und einer damit verbunden möglichen Strafaufdeckung kann sich durch Kontrollen in vorangegangenen Perioden bzw. durch die Ankündigung einer Prüfung erhöhen (direkte Abschreckung).³²⁶ Daneben steigt aber auch aufgrund einer allgemein verstärkten Prüftätigkeit die Wahrscheinlichkeit einer Prüfung der eigenen Unterlagen („Spillover-Effekt“).³²⁷ Allerdings scheint die zufällige Kontrollstrategie des Standardmodells keine dominante Strategie zu sein, vielmehr sollte eine gezielte Auswahl der zu prüfenden Sachverhalte erfolgen.³²⁸ So schlagen bereits Allingham/Sandmo (1972) als Erweiterung des Modells vor, die Prüfwahrscheinlichkeit zu endogenisieren und in Abhängigkeit des deklarierten Einkommens zu bestimmen.³²⁹ Abweichungen des deklarierten Einkommens vom Durchschnittseinkommen gelten hierbei als Indiz für Steuerhinterziehung und erhöhen die Prüfwahrscheinlichkeit.

Auch eine Kontrollstrategie, wonach nur bis zu einer bestimmten Einkommenshöhe

³²⁴ Vgl. Alm (2012), S. 69.

³²⁵ Vgl. Dubin (2007).

³²⁶ Dieser direkte Abschreckungseffekt konnte in 2 Feldstudien in Dänemark (Kleven et al. (2011)) und Minnesota (Slemrod/Blumenthal/Christian (2001)) nachgewiesen werden. Demgegenüber stellen Maciejovsky/Kirchler/Schwarzenberger (2001) in einer experimentellen Studie fest, dass das Befolgungsverhalten nach einer Prüfung wieder sinkt. Bei Slemrod/Blumenthal/Christian (2001) besteht der direkte Abschreckungseffekt nur für untere und mittlere Einkommensschichten, während höhere Einkommensschichten tendenziell weniger Einkommen deklarieren. Dies ist vermutlich darauf zurückzuführen, dass bereits in den Vorjahren unerkannt weniger Einkommen deklariert worden ist, sodass die Finanzverwaltung bei Abgabe einer nunmehr wahrheitsgemäßen Steuererklärung Verdacht schöpfen würde. Eine erhöhte Prüfquantität ist demnach nicht zielführend, vielmehr müssen die Kontrollen qualitativ verbessert werden.

³²⁷ Vgl. Dubin (2007), wonach dieser „Spillover-Effekt“ sogar signifikant stärker ist als der direkte Abschreckungseffekt. Ähnlich Bergman/Nevarez (2006).

³²⁸ Vgl. Alm/Bahl/Murray (1993).

³²⁹ Vgl. Allingham/Sandmo (1972), S. 331 f.

4.3. Determinanten der Steuerhinterziehung

geprüft wird (sogenannte „Cutoff Rule“), erweist sich gegenüber der zufälligen Kontrollstrategie als dominant.³³⁰ Tatsächlich aber weisen empirische Studien darauf hin, dass die Kontrollaktivität vom Verhalten der Steuerpflichtigen beeinflusst wird, weshalb die Prüfungswahrscheinlichkeit also vielmehr als eine Funktion vom Befolgungsgrad definiert werden sollte.³³¹

4.3.3.2 Steuerzahlerrätsel

Im Standardmodell basiert das Verhalten der Steuerpflichtigen auf einem rationalen Vergleich der mit der Steuerhinterziehung verbundenen Kosten und dem resultierenden Nutzen, wobei Einkommen das einzige Nutzenargument ist.³³² Der Steuerpflichtige ist völlig amoralisch und das Einhalten der Vorschriften wird ausschließlich durch Abschreckung erzwungen. Die modelltheoretischen Implikationen stehen jedoch in starkem Widerspruch zum tatsächlichen Verhalten der Steuerpflichtigen.³³³ Denn moderne Steuersysteme weisen trotz geringer Kontrollen und sehr niedriger Strafzahlungen einen hohen Befolgungsgrad auf.³³⁴ Modelltheoretisch wäre eine extrem hohe Risikoaversion erforderlich, um einen derartigen Befolgungsgrad zu erreichen.³³⁵ Selbst in Ländern mit niedrigstem Befolgungsgrad bleibt das Ausmaß an Steuerhinterziehung hinter dem modelltheoretisch ermittelten zurück.³³⁶

Eine erste Erklärung für dieses „Steuerzahlerrätsel“³³⁷ könnte darin liegen, dass die tatsächliche (objektive) Kontrollwahrscheinlichkeit subjektiv deutlich überschätzt

³³⁰ Vgl. Reinganum/Wilde (1985). Sánchez/Sobel (1993) zeigen Bedingungen auf, unter denen eine solche „Cutoff Rule“ die optimale (d. h. einkommenmaximierende) Strategie ist. Eine entscheidende Annahme dabei ist jedoch, dass die Steuerpflichtigen risikoneutral sind.

³³¹ Vgl. Graetz/Wilde (1985), S. 357; ähnlich auch Pommerehne/Frey (1992), S. 4.

³³² Vgl. Allingham/Sandmo (1972), S. 324.

³³³ Vgl. Andreoni/Erard/Feinstein (1998), S. 855; S. 821-822.

³³⁴ Vgl. z. B. Graetz/Wilde (1985), S. 358; Alm/McClelland/Schulze (1999), S. 141-142; Baldry (1986), S. 333-335; Feld/Tyran (2002), S. 197 f. sowie Skinner/Slemrod (1985), S. 347, die die Prüfungswahrscheinlichkeit anhand amerikanischer Daten mit maximal 5 % beziffern. Auch Deutschland ist durch eine geringe Prüfungsdichte gekennzeichnet. Zudem waren sowohl die Gesamtzahl der Prüfungen als auch der Prüfturnus in den letzten Jahren rückläufig, vgl. Ehlers (2012), S. 1536.

³³⁵ Vgl. Torgler (2002), S. 658; Skinner/Slemrod (1985), S. 347 f.; Feld/Tyran (2002), S. 197 f.; Pommerehne/Frey (1992), S. 6.

³³⁶ Vgl. Alm (2012), S. 61.

³³⁷ Vgl. Schmidtchen (1994), S. 189.

wird.³³⁸ Wie im Standardmodell wird das Befolgungsverhalten entscheidend vom Abschreckungseffekt einer möglichen Strafaufdeckung beeinflusst. Aufgrund der verzerrten Wahrnehmung der Kontrollwahrscheinlichkeit ist dieser jedoch stärker als im Standardmodell, sodass ein höherer Befolgungsgrad resultiert. Zumeist aber werden Abweichungen von den modelltheoretischen Implikationen durch andere psychologische, kulturelle oder gesellschaftliche Faktoren, wie z. B. Schuldbewusstsein und Schamgefühl³³⁹, Pflichtgefühl oder Patriotismus³⁴⁰ erklärt, die oftmals auch unter dem Begriff „Steuer-moral“ zusammengefasst werden.³⁴¹

Um den Einfluß von Steuermoral zu berücksichtigen, muss das Standardmodell um nicht-pekuniäre Kosten erweitert werden.³⁴² Hierbei kann steuerehrliches Verhalten entweder als zusätzliches Argument der Nutzenfunktion³⁴³ oder als Kostenfaktor in Form eines Reputationsverlustes, der den Erwartungsnutzen reduziert,³⁴⁴ erfasst werden.³⁴⁵ So stellt z. B. die Veröffentlichung von Steuerstraftaten eine zusätzliche Form der Bestrafung dar, welche sich positiv auf das Befolgungsverhalten auswirkt.³⁴⁶ Gleichwohl ist dieser gesellschaftliche „Stigma-Effekt“ umso geringer, je mehr Bürger Steuern hinterziehen.³⁴⁷ Umgekehrt kann regelkonformes Verhalten als zusätzlicher Ertrag abgebildet werden, der das Nutzenniveau der steuerehrlichen Steuerpflichtigen erhöht, wohingegen sich bei Steuerhinterziehung der Erwartungsnutzen wie im Standardmodell ermittelt.³⁴⁸

³³⁸ Während im Standardmodell die tatsächliche Kontrollwahrscheinlichkeit von den Steuerpflichtigen korrekt wahrgenommen wird, kommt es in der Realität zumeist zu Abweichungen zwischen tatsächlicher und wahrgenommener Kontrollwahrscheinlichkeit. Dies belegen sowohl empirische (Erard/Feinstein (1994)) als auch verschiedene experimentelle Studien, vgl. Alm/McClelland/Schulze (1992) sowie Alm (2012) S. 66, 69 und die dort zitierte Literatur. Die von Kahneman/Tversky (1979) entwickelte Neue Erwartungstheorie (*Prospect Theory*) stellt eine alternative Methode zur Analyse derartiger kognitiver Verzerrungen dar.

³³⁹ Vgl. Erard/Feinstein (1994).

³⁴⁰ Vgl. Andreoni/Erard/Feinstein (1998), S. 850-852; 855. Ähnlich Graetz/Wilde (1985), S. 358, die den hohen Befolgungsgrad auf das Verantwortungsbewusstsein und die allgemeine Gesetzestreue der Steuerpflichtigen zurückführen.

³⁴¹ Vgl. statt vieler Pommerehne/Frey (1992).

³⁴² Vgl. bereits Allingham/Sandmo (1972), S. 326 f.

³⁴³ Vgl. Gordon (1989), S. 798-801.

³⁴⁴ Kim (2003), S. 1596-1598.

³⁴⁵ Die Variable „Steuermoral“ kann alternativ auch in Form einer zusätzlichen Handlungsrestriktion aufgenommen werden, vgl. Schmidtchen (1994), S. 192.

³⁴⁶ Vgl. Alm (2012) S. 66.

³⁴⁷ Vgl. Gordon (1989), S. 801-804; vgl. Kim (2003), S. 1597-1599.

³⁴⁸ Vgl. Myles/Naylor (1996), S. 52-56, die diesen Zusatznutzen als „*return from the social custom*“

4.3. Determinanten der Steuerhinterziehung

Durch die Erweiterung um Steuermoral gelingt es, Modelltheorie und empirische Evidenz in Einklang bringen.³⁴⁹ So zeigt sich, dass einige Steuerpflichtige niemals Steuern hinterziehen.³⁵⁰ Steuermoral dient folglich als exogene Residualgröße³⁵¹ zur Erklärung des vom Standardmodell abweichenden Verhaltens der Steuerpflichtigen. Dies ermöglicht es zwar, das Steuerzahlerrätsel zu erklären. Allerdings ist damit keine ökonomische, sondern vielmehr eine sozialpsychologische Begründung für regelkonformes Verhalten gegeben. Gleichzeitig aber bleibt offen, wodurch ein solches moralisches Verhalten determiniert wird. Hierfür gilt es, Steuermoral zu endogenisieren.

4.3.3.2.1 Kompetenz-Schwierigkeitslücke

Schmidtchen (1994) liefert eine ökonomische Erklärung für Regelgebundenheit, indem er Steuermoral³⁵² als eine von den Steuerpflichtigen selbst gewählte Verhaltensregel interpretiert, welche die rationale Antwort auf Unsicherheit in Form der sogenannten Kompetenz-Schwierigkeitslücke³⁵³ darstellt. Während im Standardmodell eine Entscheidung über die Höhe des nicht deklarierten Einkommens getroffen wird, wird bei diesem Ansatz die Entscheidungssituation auf einer vorgelagerten Stufe untersucht. Der Steuerpflichtige steht vor der Entscheidung, Steuerhinterziehung überhaupt in sein Verhaltensrepertoire aufzunehmen oder nicht.³⁵⁴ Sein Entscheidungsverhalten wird einerseits von der Komplexität des zu lösenden Entscheidungsproblems³⁵⁵ und andererseits von seinen kognitiven Fähigkeiten, alle relevanten Parameter zu erfassen und

and from conformity“ bezeichnen. Alternativ kann auch dieser Zusatznutzen in die Nutzenfunktion implementiert werden (S. 64 f.).

³⁴⁹ Vgl. Myles/Naylor (1996), S. 49.

³⁵⁰ Vgl. Gordon (1989), S. 798-801; Myles/Naylor (1996), S. 52-56 sowie Baldry (1986), S. 333-335 für einen Nachweis anhand experimenteller Studien.

³⁵¹ Vgl. Gebauer (2008), S. 25; Feld/Frey (2002), S. 89.

³⁵² Die von Schmidtchen verwendete Art der Steuermoral basiert jedoch weder auf Ethik noch auf Gerechtigkeit, sondern ist vielmehr als „Steuerehrlichkeit“ zu verstehen, vgl. ausführlich Schmidtchen (1994), S. 201-203.

³⁵³ Vgl. Schmidtchen (1994), S. 200, in Anlehnung an Heiner (1983), S. 562, der von einer „*C-D gap*“ („*competence-difficulty-gap*“) spricht. Bizer (2008) bezeichnet es als „*Modell rationaler Regelbefolgung*“ (z. B. S. 32).

³⁵⁴ Vgl. Schmidtchen (1994), S. 203; ähnlich Elffers (2000), der die Entscheidungssituation in einem 3-Stufen-Modell („Willing - Being Able - Daring“) abbildet.

³⁵⁵ Hierzu zählt Rechtsunsicherheit im Allgemeinen sowie die Unvorhersehbarkeit des Verhaltens von Finanzverwaltung und Gerichten, vgl. Bizer (2008), S. 31.

ohne Fehler, d. h. perfekt auszuwerten, beeinflusst.³⁵⁶ Gelingt dies nicht, so ist der Steuerpflichtige in seiner Rationalität eingeschränkt und es kann trotz vollständiger (perfekter) Information zu Entscheidungsfehlern kommen. Regelgebundenheit ist demnach ein ökonomisches Kalkül, da es die beste Antwort auf die Einsicht in diese eingeschränkte Rationalität und die daraus resultierende Entscheidungsunsicherheit darstellt, auch wenn dies eine imperfekte Entscheidung ist.³⁵⁷

Folgt man dem, so ließen sich durch zunehmende Schwierigkeit des Steuersystems ein steigender Befolgungsgrad und folglich höhere Einnahmen erzielen.³⁵⁸ Komplexität und Uneindeutigkeit des Steuerrechts führen zu steigender Unsicherheit über das „echte“ Einkommen. Der auf dieser Unsicherheit beruhende Abschreckungseffekt führt dazu, dass eher zu viel als zu wenig Steuern gezahlt werden,³⁵⁹ das heißt *„Complexity serves the interests of the Treasury.“*³⁶⁰ Das empirisch zu beobachtende vergleichsweise geringe Ausmaß an Steuerhinterziehung wäre demnach auf ein extrem kompliziertes Steuerrecht zurückzuführen. Doch obwohl ein gewisser Grad an Komplexität für die meisten Steuersysteme sicher nicht zu verneinen ist, erscheint fraglich, ob das modelltheoretisch erforderliche Maß an Unsicherheit in der Realität tatsächlich erreicht wird.

Ferner scheint der aus dem Modell von Schmidtchen (1994) resultierende Effekt nicht unbegrenzt zu gelten, sondern sich ab einem gewissen Punkt umzukehren. Denn ein kompliziertes Steuerrecht bietet auch die Möglichkeit, dass Steuerhinterziehung trotz Prüfung unerkant bleibt. Der Finanzverwaltung entstehen deutlich höhere Kontrollkosten, während gleichzeitig nicht alle Hinterziehungsaktivitäten aufgedeckt werden, sodass die Staatseinnahmen insgesamt sinken können.³⁶¹ Hinzu kommt, dass sich

³⁵⁶ Vgl. Heiner (1983), S. 564; Schmidtchen (1994), S. 200-201.

³⁵⁷ Vgl. ausführlich Schmidtchen (1994), S. 203-209.

³⁵⁸ Kritisch dazu Bizer (2008), S. 34.

³⁵⁹ Die Unsicherheit lässt sich z. B. durch die Inanspruchnahme von Steuerberatungsleistungen reduzieren, was jedoch mit Kosten verbunden ist. Neben den direkten Kosten führt dies aber auch dazu, dass keine Möglichkeit der Steuerhinterziehung mehr besteht, da der Steuerberater die Erklärung unterschreibt, vgl. ausführlich Scotchmer (1989) sowie Scotchmer/Slemrod (1989). Mit der Komplexität nimmt aber auch der Interpretationsspielraum zu, vgl. Krause (2000), S. 412, sodass sich selbst durch eine Steuerberatung nicht immer alle Unsicherheiten ausräumen lassen, da z. B. ungewiss ist, wie ein Prüfer einen bestimmten Sachverhalt bewertet, vgl. Scotchmer/Slemrod (1989).

³⁶⁰ Vgl. Scotchmer (1989), S. 49.

³⁶¹ Vgl. Krause (2000); ähnlich HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.4.

4.3. Determinanten der Steuerhinterziehung

das subjektive Gerechtigkeitsempfinden der Zensiten verändern und das Steuerpflichtbewusstsein sinken kann. Während nämlich ein gewisser Komplexitätsgrad zur Ermittlung der individuellen Leistungsfähigkeit erforderlich ist und folglich einer gerechten Besteuerung dient,³⁶² wird ein zu hoher Schwierigkeitsgrad und eine mangelnde Verständlichkeit des Steuersystems von den Steuerpflichtigen als unfair erachtet. Folge ist ein sinkender Befolgungsgrad (Fairness-Effekt).³⁶³

4.3.3.2.2 Steuermoral

Es scheint folglich keine rein ökonomische Erklärung für regelkonformes Verhalten zu geben. Vielmehr ist das Befolgungsverhalten in hohem Maße auf eine sozialpsychologisch begründete Steuermoral - die intrinsische Motivation, Steuern zu zahlen³⁶⁴ - zurückzuführen, welche ihrerseits von einer Vielzahl an Faktoren abhängig ist.³⁶⁵ Einige dieser Determinanten (z. B. persönliche Merkmale wie Geschlecht, Religiosität, ethische Einstellung, finanzieller Druck o. ä.) sind indes exogen gegeben, sodass das Verhalten der Zensiten nicht beeinflusst werden kann. Demgegenüber können institutionelle und konstitutionelle Rahmenbedingungen durchaus angepasst werden, um ein höheres Befolgungsverhalten zu erzielen. Darüber hinaus ist das Verhältnis zwischen Steuerpflichtigen und Staat von entscheidender Bedeutung.³⁶⁶

So hat das subjektive Gerechtigkeitsempfinden der Zensiten einen bedeutenden Einfluss auf das Steuerpflichtbewusstsein. Ebenso wie eine hohe Komplexität und mangelnde Verständlichkeit des Steuersystems wirken sich auch das Ausmaß an Inflation und die Existenz von Indexlöhnen negativ auf die von den Steuerpflichtigen wahrgenommene Gerechtigkeit aus, woraus wiederum der oben skizzierte Fairness-Effekt

³⁶² So z. B. das in Deutschland verfassungsrechtlich über den Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 GG) verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip, vgl. dazu Tipke (2000), S. 479-492. Vgl. Kaplow (1998) zum Trade-off zwischen Einfachheit und Gerechtigkeit eines Steuersystems.

³⁶³ Vgl. Spicer/Becker (1980) sowie Fortin/Lacroix/Villeval (2007), die einen solchen Fairness-Effekt im Hinblick auf horizontale Gerechtigkeit modelltheoretisch und experimentell nachweisen. Ähnlich auch Spanakakis/Martelli (1981). Bizer (2008) spricht von einem „emotionalen Steuerwiderstand“ (S. 35).

³⁶⁴ Vgl. Feld/Frey (2002), S. 89.

³⁶⁵ Vgl. Torgler (2002) für einen Literaturüberblick.

³⁶⁶ Vgl. Alm/McClelland/Schulze (1999); Fortin/Lacroix/Villeval (2007).

resultiert.³⁶⁷ Erhöhte oder wenig zielgerichtete Prüfungen können das subjektive Gerechtigkeitsempfinden ebenfalls vermindern. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn Steuerpflichtige geprüft werden, die sich selbst als steuerehrlich einstufen und der Ansicht sind, ihren Beitrag zum Gemeinwesen zu leisten, wohingegen steuerunehrliche Zensiten einer Kontrolle durch die Finanzbehörden entgehen.³⁶⁸ Zudem kann durch eine intensive Kontrolltätigkeit eine allgemein niedrige Steuermoral signalisiert werden, wodurch steuerehrliche Zensiten veranlasst werden, sich ebenfalls steuerunehrlich zu verhalten.³⁶⁹ Anstelle von zufälligen Kontrollen einer Vielzahl von Steuerpflichtigen sollte die Prüftätigkeit daher in geringerem Umfang, aber gezielter erfolgen.

Aber nicht nur die Art der Steuererhebung, sondern auch die Verwendung der eingenommenen Steuern wirken sich auf das Befolgungsverhalten aus.³⁷⁰ Zwar besteht bei der Bereitstellung öffentlichen Güter grundsätzlich eine „free rider“-Gefahr in dem Sinne, dass Steuerpflichtige diese Güter nutzen und dennoch Steuern hinterziehen. Gleichzeitig aber steigt das Steuerpflichtbewusstsein, sofern andere Zensiten zur Finanzierung dieser Güter beitragen.³⁷¹ Gezielte Informationen über die Mittelverwendung³⁷² sind daher ebenso hilfreich wie die Mitbestimmung darüber. Können die Zensiten auf die Mittelverwendung Einfluss nehmen und sind sie mit dem Angebot an öffentlichen Gütern zufrieden, wirkt dies positiv auf die Steuermoral.³⁷³ Ein grundsätzliches Misstrauen in den Staat im Hinblick auf die Mittelverwendung hingegen führt zu einer sinkenden Steuermoral.³⁷⁴

³⁶⁷ Eine Inflation führt vor allem bei hohen Grenzsteuersätzen dazu, dass die Steuerbelastung zulasten der sozial Schwachen steigt, vgl. ausführlich Spanakakis/Martelli (1981), S. 97 und 102-103. Für empirische Evidenz siehe Pommerehne/Weck-Hannemann (1996).

³⁶⁸ Vgl. Pommerehne/Frey (1992), S. 13.

³⁶⁹ Vgl. Pommerehne/Frey (1992), S. 13. Dies entspricht den Ergebnissen im Hinblick auf den gesellschaftlichen „Stigma-Effekt“, vgl. Abschnitt 4.3.3.2.

³⁷⁰ Vgl. Pommerehne/Weck-Hannemann (1996), S. 165.

³⁷¹ Vgl. Alm/Jackson/McKee (1992), S. 110-112.

³⁷² Vgl. z. B. Vogel (1974); Lewis (1979).

³⁷³ Vgl. Alm/Jackson/McKee (1993).

³⁷⁴ Vgl. Spanakakis/Martelli (1981). Siehe auch Torgler (2003), der anhand von kanadischen Daten den Einfluss von Alter, Geschlecht u. ä. Faktoren untersucht. Vertrauen in die Regierung hat demnach (ebenso wie Nationalstolz und Religiösität) unabhängig von Alter, Einkommen, Geschlecht, Familienstand, Bildungsstand und Beschäftigungsverhältnis einen signifikanten positiven Einfluss auf die Steuermoral.

4.3. Determinanten der Steuerhinterziehung

In empirischen Studien für die Schweiz konnte nachgewiesen werden, dass die Steuermoral in Kantonen mit direkter Demokratie signifikant höher ist als in Kantonen, die durch eine repräsentative Demokratie gekennzeichnet sind.³⁷⁵ Die stärkere politische Teilnahme in direkten Demokratien (z. B. über Referenden) ermöglicht den Bürgern mehr Kontrolle über den Staatshaushalt und größere Mitspracherechte bei der Ausgestaltung des Steuersystems. Darüber hinaus scheinen die Steuerbehörden in direkten Demokratien Steuerpflichtige mit mehr Respekt zu behandeln, was ebenfalls zu einem steigenden Steuerpflichtbewusstsein führt.³⁷⁶ Neben Respekt wird den Steuerpflichtigen in direkten Demokratien offensichtlich auch mehr Vertrauen entgegengebracht, sodass Steuererklärungen weniger intensiv geprüft werden.³⁷⁷ Demgegenüber fallen die Strafen bei aufgedeckter Steuerhinterziehung höher aus als in indirekten Demokratien.³⁷⁸ Können die Steuerpflichtigen über die Höhe der Strafzahlung mitbestimmen, wirkt sich dies ebenfalls positiv auf das Befolgeverhalten aus.³⁷⁹

Eine letzte und vermutlich naheliegendste Lösung für das Steuerzahlerrätsel könnte schließlich in einem konsequenten Steuervollzug liegen. So ist die Einkünfteübermittlung durch Dritte („*third-party reporting*“) ein sehr wirksames Mittel der Steuerdurchsetzung und zumindest im Bereich der direkten Besteuerung stark verbreitet. Dem 3-Stufen-Modell („*Willing - Being Able - Daring*“) von Elffers (2000) entsprechend, scheitert eine gewollte Steuerhinterziehung in diesem Fall auf der 2. Stufe („*Being Able*“), da es schlichtweg unmöglich ist, unerkannt weniger Einkommen zu deklarieren, als bereits durch Dritte übermittelt worden ist. Die Finanzverwaltung kann daher Kosten sparen, in dem sie die Kontrollen stark einschränkt bzw. auf die verbleibenden Fälle reduziert, in denen eine Einkünfteübermittlung durch Dritte nicht stattfindet.³⁸⁰

³⁷⁵ Vgl. Pommerehne/Frey (1992); Frey (1997) und Pommerehne/Weck-Hannemann (1996).

³⁷⁶ Vgl. Feld/Frey (2002).

³⁷⁷ Eine stärkere Prüftätigkeit würde die Steuermoral der Steuerpflichtigen unterminieren, vgl. Pommerehne/Frey (1992). Feld/Frey (2002) sprechen von einem „impliziten“ oder „psychologischen Vertrag“ zwischen Steuerbehörde und Steuerpflichtigen.

³⁷⁸ Pommerehne/Frey (1992) begründen dies mit dem Abschreckungseffekt (S. 15). Feld/Frey (2002) weisen jedoch darauf hin, dass höhere Strafen nur für Steuerpflichtige gelten, die gar keine Steuererklärung abgeben, wohingegen die Strafzahlungen für die Nichtdeklaration eines Teils der Einkünfte geringer ausfällt (S. 97).

³⁷⁹ Vgl. Feld/Tyran (2002).

³⁸⁰ Vgl. Kleven et al. (2011), die in einem Feldexperiment in Dänemark nachweisen, dass „*tax evasion*

4.3.4 Übertragung auf Umsatzsteuer

4.3.4.1 Modelltheorie

4.3.4.1.1 Steuerhinterziehung

Im Standardmodell sowie den darauf aufbauenden Erweiterungen besteht Steuerhinterziehung jeweils darin, ein (exogen gegebenes) steuerpflichtiges Einkommen Y zu niedrig auszuweisen, indem entweder ein bestimmter Teil X dieses Einkommens nicht erklärt wird oder die damit zusammenhängenden Ausgaben zu hoch deklariert werden.³⁸¹ Ziel ist jeweils, die steuerliche Bemessungsgrundlage (ungerechtfertigt) zu reduzieren. Übertragen auf die Umsatzsteuer entspricht dies der Nichtdeklaration in Rechnung gestellter Umsätze und von Umsätzen aus „Ohne-Rechnung-Geschäften“ (Schatteinnahmen) sowie der Nichterklärung von unentgeltlichen Wertabgaben. Die modelltheoretische Bemessungsgrundlage, das „Einkommen“ Y , stellt in diesen Fällen die Wertschöpfung dar ($Y = W$), da auch die für diese Umsätze getätigten Vorleistungen in der Regel nicht deklariert werden.³⁸² Ebenso können bestimmte Fälle des unberechtigten Vorsteuerabzugs von diesem Modell erfasst werden. Dies gilt beispielsweise für die Manipulation von Rechnungsangaben, die Vorsteuererschleichung anhand fingierter Rechnungen oder die Deklaration privater Ausgaben als Vorleistungen.

Insoweit gelten die im Bereich der direkten Besteuerung gewonnenen Erkenntnisse auch für die Umsatzsteuer. Dies überrascht nicht, da die Nichtdeklaration von Einkünften sich nicht nur auf eine Steuerart erstreckt und folglich die Hinterziehung von Einkommensteuern mit der Hinterziehung von Umsatzsteuern verbunden ist. Daher können „Ohne-Rechnung-Geschäfte“ als eine Form der Preisdifferenzierung angesehen

rate is close to zero for income subject to third-party reporting, but substantial for self-reported income“ (S. 651). Die Autoren schlagen daher vor, Kontrollen weitgehend abzuschaffen und stattdessen die Einkünfteübermittlung durch Dritte weiter auszudehnen. Ähnlich auch Graetz/Wilde (1985), die den hohen Befolgungsgrad in den USA unter anderem auf mangelnde Möglichkeiten der Steuerhinterziehung zurückführen.

³⁸¹ Steuerhinterziehung wird üblicherweise als Nichtdeklaration von Einkommen interpretiert, vgl. z. B. Allingham/Sandmo (1972), S. 324. Dem entspricht aber auch die Deklaration zu hoher Ausgaben.

³⁸² Anderenfalls entspricht die modelltheoretische Bemessungsgrundlage Y dem Ausgangsumsatz V .

4.3. Determinanten der Steuerhinterziehung

werden, bei der statt des Bruttopreises der Nettopreis zum Tragen kommt. Dies spart dem Konsumenten die Umsatzsteuer, dem Unternehmer hingegen die Einkommensteuer.³⁸³ Im Gegensatz zur direkten Besteuerung ist jedoch das wohl wirksamste Mittel der Steurdurchsetzung - die Einkünfteübermittlung durch Dritte - im Bereich der Mehrwertsteuer gerade nicht verfügbar, da es sich stets um „*self-reported income*“³⁸⁴ handelt. In der Folge ist mit einem deutlich geringeren Befolgungsgrad zu rechnen.

4.3.4.1.2 Steuerbetrug

Formen der Steuerhinterziehung, die vorliegend unter dem Begriff „Steuerbetrug“ zusammengefasst werden sollen, zielen zwar ebenfalls auf die Nichterklärung von Umsätzen bzw. die unberechtigte Inanspruchnahme eines Vorsteuerabzugs ab. Allerdings stellt sich die Entscheidungssituation bei Formen des Steuerbetrugs anders dar als bei den vom Standardmodell erfassten Fällen. Während im Standardmodell Umsätze unabhängig davon getätigt werden, ob Steuern hinterzogen werden oder nicht, erfolgt beim Steuerbetrug der gesamte zugrunde liegende wirtschaftliche Vorgang einzig mit dem Ziel der Steuerhinterziehung. Der Steuerpflichtige steht also nicht vor der Entscheidung, ob und in welcher Höhe ein ohnehin getätigter Umsatz deklariert wird. Vielmehr wird eine Entscheidung darüber getroffen, ob mittels fingierter oder künstlich erzeugter Umsätze ein Steuerbetrug vorgenommen wird oder nicht. Ziel ist nicht die Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage, denn eine solche existiert zunächst gar nicht, sondern wird erst für Zwecke des Steuerbetrugs geschaffen.

Beim Missing-Trader-Betrug beispielsweise resultiert der Steuerschaden zwar, wie oben dargelegt, aus der Nichtdeklaration von Umsätzen, sodass insoweit das Standardmodell anwendbar wäre. Doch verfolgt der Missing Trader keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit, sondern führt diese Umsätze ausschließlich zu Betrugszwecken aus.

³⁸³ Während der Unternehmer aufgrund zu erwartender Strafzahlungen bei Aufdeckung nicht sämtliche Umsätze als „Ohne-Rechnung-Geschäft“ durchführt, besteht im Hinblick auf mögliche Garantieleistungen auch nachfrageseitig ein Interesse an Geschäften mit Rechnungslegung. Insofern stellen „Ohne-Rechnung-Geschäfte“ und Geschäfte mit Rechnungslegung keine perfekten Substitute dar, vgl. ausführlich zu „Ohne-Rechnung-Geschäften“ als Mittel der Preisdifferenzierung Gordon (1990), S. 244-255.

³⁸⁴ Vgl. Kleven et al. (2011), S. 652.

Sofern aus dem Umsatz ein Verlust resultiert ($Y < 0$), ergibt sich eine Vorsteuererstattung, sodass nicht nur grundsätzlich ein Anreiz zur Deklaration dieses Vorganges bestünde. Dem Standardmodell folgend müsste der Steuerpflichtige eine Entscheidung über die Höhe des deklarierten Einkommens treffen, wobei die Deklaration eines niedrigeren Einkommens in diesem Fall bedeutet, dass der Verlust höher ausgewiesen wird ($-X < -Y$). Dies entspricht jedoch nicht der Entscheidungssituation des Missing Trader. Sein Hinterziehungsvolumen besteht in der nicht abgeführten Umsatzsteuer auf den Ausgangsumsatz, nicht aber in einer erhöhten Vorsteuererstattung. Ähnlich stellt sich die Situation beim Kettenbetrug sowie bei betrügerischen Insolvenzen dar.

Jeweils wird eine Entscheidung darüber getroffen, ob ein bestimmter Betrag B betrügerisch hinterzogen wird ($B > 0$) oder nicht ($B = 0$). Hierbei kann B entweder aus der Nichtdeklaration von Umsätzen ($B = \tau Y$) oder aus der Deklaration fiktiver Vorleistungen ($B = \tau R$) resultieren.³⁸⁵ Wird der Betrug aufgedeckt, muss der hinterzogene Betrag zurückgezahlt werden, wobei sich der endgültige Rückzahlungsbetrag je nach Beitreibungsquote β bemisst. Denn wie oben gezeigt wurde, geht eine Strafaufdeckung nicht zwingend mit einer vollständigen Beitreibung der hinterzogenen Steuern einher. Zusätzlich wird eine Strafzahlung Λ erhoben, deren Höhe sich nach der Höhe der hinterzogenen Steuern richtet. Die Entscheidungssituation stellt sich dann wie folgt dar:

$$E[U] = (1 - p)U(B) + pU(B - \beta B - \Lambda(B)). \quad (4.8)$$

Ist das zusätzliche „Einkommen“ aus dem Steuerbetrug das einzige Argument der Nutzenfunktion, so wird der Steuerpflichtige solange betrügerisch hinterziehen, wie der Erwartungsnutzen aus dem Steuerbetrug positiv ist. Für $E[U] < 0$, wird stattdessen $B = 0$ gewählt. Die Entscheidung des Steuerpflichtigen hängt nunmehr vom Hinterziehungsvolumen B und damit auch vom Steuersatz τ ab, sowie von der Aufdeckungswahrscheinlichkeit p , der Strafzahlung Λ und der Beitreibungsquote β . Die Höhe des hinterzogenen Betrages wird vom Steuerpflichtigen bestimmt (etwa durch die Anzahl

³⁸⁵ Zur Begehung des Steuerbetrugs ($B > 0$) sind in der Regel gewisse Kosten K erforderlich, die der Steuerpflichtige nur dann bereit sein wird zu zahlen, wenn $B > K$. Dies sei vorliegend unterstellt.

4.3. Determinanten der Steuerhinterziehung

der als Missing Trader getätigten Umsätze), wobei ein steigendes B c. p. den linken Summanden in Gleichung 4.8 erhöht. Für den rechten Summanden der Gleichung ist das Ergebnis uneindeutig, da eine Änderung von B auch eine Änderung von Λ bewirkt. Denkbar ist ferner, dass auch die Aufdeckungswahrscheinlichkeit von B beeinflusst wird. Wie bereits für das Standardmodell vorgeschlagen, sollte p daher endogenisiert werden. Wird die Aufdeckungswahrscheinlichkeit als eine Funktion von B formuliert ($p(B)$) und unterstellt man, dass p mit B steigt,³⁸⁶ so ist auch für den linken Summanden in Gleichung 4.8 nicht eindeutig, wie sich ein erhöhtes Betrugsvolumen auswirkt.

Obwohl die Entscheidungssituation beim Steuerbetrug von der des Standardmodells abweicht, zeigt sich doch, dass ebenfalls die Aufdeckungswahrscheinlichkeit, die Strafzahlung sowie der Steuersatz die Entscheidung des Steuerpflichtigen beeinflussen. Ein zusätzlicher Faktor stellt die Beitreibungsquote dar, welche einerseits von der Schnelligkeit und Effizienz der Finanzverwaltung und andererseits vom Verhalten des Steuerpflichtigen abhängt. Insoweit ist β keine exogene Größe, sondern kann vom Steuerpflichtigen beeinflusst werden, indem der Zugriff der Steuerbehörden auf die hinterzogenen Steuern erschwert bzw. verhindert wird. Für $\beta = 1$ muss der gesamte Betrag zurückgezahlt werden, sodass der Erwartungsnutzen bei Aufdeckung des Betrugs stets negativ ist ($pU(-\Lambda(B)) < 0$). Muss der Steuerpflichtige also davon ausgehen, dass im Falle einer Strafaufdeckung der Gesamtbetrag der hinterzogenen Steuern beitreibbar wird, verbleiben die Aufdeckungswahrscheinlichkeit, die Höhe der Strafe und der Steuersatz als Einflussfaktoren.

4.3.4.2 Empirische Erkenntnisse

Die positive Korrelation zwischen Steuersatz und Steuerhinterziehung ist auch für die Mehrwertsteuer empirisch belegt worden.³⁸⁷ Matthews (2003) gelingt es zudem, die

³⁸⁶ Bei einer betrügerischen Insolvenz beispielsweise steigt der hinterzogene Betrag B mit der Deklaration weiterer Vorleistungen an. Gleichzeitig aber kann durch die Deklaration zu hoher Vorleistungen eine Prüfung ausgelöst werden.

³⁸⁷ Vgl. Agha/Haughton (1996), die 17 OECD-Staaten untersuchen und dabei einen signifikanten und starken Effekt feststellen (S. 306), sowie Matthews/Lloyd-Williams (2000), deren Analyse ein Datenset von 20 OECD-Staaten zugrunde liegt.

Existenz einer Laffer-Kurve nachzuweisen.³⁸⁸ Diese bezeichnet den Trade-off zwischen Steuersatz und -einnahmen, da eine Steuersatzerhöhung nicht nur eine erhöhte Steuerhinterziehung, sondern auch einen Rückgang des privaten Konsums bewirken kann. Beide Effekte können dazu führen, dass sich die Steuereinnahmen ab einer bestimmten Steuersatzhöhe rückläufig entwickeln.³⁸⁹ Für die untersuchten EU-15-Staaten (außer Finnland) ergibt sich für ein gegebenes Befolgungsniveau eine aufkommensmaximierende Steuersatzhöhe von 18 % - 19,3 %.³⁹⁰ Bezogen auf 2006³⁹¹ wenden demnach 12 der 24 betrachteten Mitgliedstaaten einen aufkommensmaximierenden Steuersatz an, wohingegen in allen anderen Mitgliedstaaten mit rückläufigen Steuereinnahmen und folglich mit einem niedrigeren Befolgungsgrad zu rechnen wäre (vgl. Tabelle 4.4).

Tabelle 4.4: Gegenüberstellung von Ausfallquote (ρ) und Normalsteuersatz (τ) in den Mitgliedstaaten (bezogen auf 2006)

	GR	SK	HU	IT	LT	LV	CZ	UK	AT	BE	MT	DE
ρ	30	28	23	22	22	22	18	17	14	11	11	10
τ	19	19	20	20	18	18	19	17,5	20	21	18	16

	EE	FR	PL	FI	DK	PT	SI	NL	SE	ES	IE	LU
ρ	8	7	7	5	4	4	4	3	3	2	2	1
τ	18	19,6	22	22	25	21	20	19	25	16	21	15

Eigene Darstellung; Quelle: Reckon LLP (2009), S. 23-46 (ρ); Europäische Kommission (2012), S. 23-27 (τ).

³⁸⁸ Vgl. Matthews (2003), S. 109-113.

³⁸⁹ Vgl. zur Laffer-Kurve Bohley (2003), S. 127 sowie Fullerton (1982).

³⁹⁰ Die aus gesellschaftlicher Sicht optimale Steuersatzhöhe liegt indes stets unter dem aufkommensmaximierenden Steuersatz, sodass sich als wohlfahrtsmaximierender Kompromiss ein Steuersatz ergibt, der zwischen dem Mindestsatz von 15 % und eine Satz von 18 % - 19,3 % liegt, vgl. ausführlich Matthews (2003), S. 109-113 sowie Matthews/Lloyd-Williams (2000), S. 115.

³⁹¹ Inzwischen haben fast alle Mitgliedstaaten die Normalsteuersätze teils deutlich erhöht (z. B. Deutschland auf 19 %, Griechenland auf 23 %, Ungarn auf 27 %). Italien wird diesen Satz zum 1.1.2013 auf 22 % erhöhen. Aktuell weisen nur noch Malta, Deutschland, Luxemburg, Spanien und die Niederlande einen Steuersatz in der von Matthews (2003) ermittelten aufkommensmaximierenden Bandbreite auf.

4.3. Determinanten der Steuerhinterziehung

Obwohl der Umsatzsteuerausfall nicht vollständig auf Steuerhinterziehung zurückzuführen ist, stellen die Ausfallquoten dennoch einen gewissen Indikator für das Befolgungsverhalten der Zensiten dar. Betrachtet man die Spannweite der Ausfallquoten und stellt diese den jeweiligen Steuersätzen gegenüber (vgl. Tabelle 4.4), so zeigt sich, dass der Steuersatz das Ausfallvolumen indes nur bedingt zu erklären vermag. Zwar verzeichnen Luxemburg und Spanien bei Anwendung eines sehr geringen Steuersatzes (15 % bzw. 16 %) mit 1 % bzw. 2 % die niedrigsten Ausfallquoten. Doch fällt z. B. die Ausfallquote für Deutschland trotz identischen Steuersatzes deutlich höher aus als die Spanische. Auch die sehr hohen Ausfallquoten von Griechenland, der Slowakei, Ungarn, Italien, Lettland und Litauen gehen mit vergleichsweise niedrigen Steuersätzen einher. Demgegenüber weisen Dänemark und Schweden trotz des EU-weit höchsten Mehrwertsteuersatzes von 25 % nur sehr geringe Ausfallquoten von 4 % bzw. 3 % auf.

Eine mögliche Erklärung hierfür könnte darin liegen, dass diese Länder eine tendenziell geringe Einwohnerzahl aufweisen und zumindest Dänemark vollständig auf die Anwendung ermäßigter Steuersätze verzichtet,³⁹² woraus jeweils ein höherer Befolgungsgrad resultiert.³⁹³ Zudem verfügen die skandinavischen Länder über ein sehr strenges Kontrollsystem, was die Steuerhinterziehung deutlich erschwert. Auch Frankreich scheint in dieser Hinsicht von seiner stark zentralisierten Struktur zu profitieren.³⁹⁴ In Deutschland hingegen wird die Effektivität der Kontrollen aufgrund der föderalen Struktur beeinträchtigt.³⁹⁵

Malta wiederum sollte angesichts der EU-weit niedrigsten Bevölkerungszahl und einem der niedrigsten Steuersätze eine deutlich niedrigere Ausfallquote aufweisen. Der Grund für die vergleichsweise hohe Ausfallquote könnte in der großen wirtschaftlichen

³⁹² Vgl. Tabelle A.1 im Anhang.

³⁹³ Mit steigender Einwohnerzahl nimmt die Aufdeckungswahrscheinlichkeit ab. Ein System gespalte-
ner Steuersätze wiederum bietet einerseits mehr Hinterziehungsmöglichkeiten und ist gleichzeitig
schwieriger zu kontrollieren, vgl. ausführlich Agha/Haughton (1996), S. 306-308. Neben Agha/
Haughton (1996), die eine signifikante negative Korrelation zwischen der Anzahl der Steuersätze
und dem Befolgungsgrad feststellen (S. 306-308), erkennen auch Matthews/Lloyd-Williams (2000)
einen solchen Zusammenhang (S. 115). Bei Matthews (2003) hingegen kann dieser Zusammenhang
für die untersuchten EU-15-Staaten nicht bestätigt werden (S. 113).

³⁹⁴ Vgl. Gebauer/Parsche (2003), S. 43.

³⁹⁵ Vgl. z. B. Bundesrechnungshof (2000), S. 218.

Bedeutung der Tourismusbranche sowie der traditionell bedeutenden Landwirtschaft und Fischerei liegen, da diese Sektoren tendenziell durch kleinere (Familien-)betriebe bzw. Einzelunternehmen geprägt sind. Bekannt ist, dass es in Branchen, die durch eine Vielzahl kleiner Firmen gekennzeichnet sind, aufgrund von administrativen und Beitreibungsproblemen zu einer erhöhten Steuerhinterziehung kommt.³⁹⁶ Eine solche Unternehmensstruktur dürfte u. a. auch in Griechenland und Ungarn gegeben sein, was auch deren hohe Ausfallquoten erklären könnte. Hinzu kommt, dass Malta, ebenso wie die anderen „EU-10-Staaten“, noch nicht so lange über ein Mehrwertsteuersystem verfügt, wie die „EU-15-Staaten“.

Empirische Befunde deuten darauf hin, dass der Befolgungsgrad umso höher ist, je länger das Mehrwertsteuersystem in Kraft ist.³⁹⁷ Die Ergebnisse des Reckon-Report scheinen diesen Zusammenhang zu bestätigen. Wie aus Tabelle 4.2³⁹⁸ ersichtlich, bewegen sich die Ausfallquoten der „EU-10-Staaten“ teils deutlich über dem Durchschnitt, wohingegen die Ausfallquoten der „EU-15-Staaten“ zumeist knapp unter dem Durchschnitt liegen. Gleichzeitig sind die Ausfallquoten der neuen Mitgliedstaaten im Zeitablauf gesunken. Neben Malta könnten auch die vergleichsweise hohen Ausfallquoten der Slowakei, Ungarn, Litauen, Lettland und Tschechien unter anderem auf diesen Effekt zurückzuführen sein. Estland, Polen und Slowenien wiederum weisen im Jahr 2006 zwar vergleichsweise niedrige Ausfallquoten, doch lagen die jeweiligen Ausfallquoten in den Jahren zuvor mit bis zu 24 % noch deutlich darüber.³⁹⁹

Insgesamt zeigt sich, dass die Steuerdurchsetzung einen entscheidenden Einfluss auf die (hinterziehungsbedingten) Ausfallquoten zu nehmen scheint. Die Effizienz der Steuererhebung und -durchsetzung ist ihrerseits von verschiedenen Faktoren wie der Anzahl der Steuersätze, der Bevölkerungszahl, der Bestehensdauer des Steuersystems⁴⁰⁰ sowie vom Steuervollzug abhängig. Eine mangelhafte Organisation, eine veraltete technische

³⁹⁶ Vgl. Virmani (1989), S. 224 und die dort zitierte Literatur.

³⁹⁷ Vgl. Agha/Haughton (1996), S. 306.

³⁹⁸ Siehe S. 104.

³⁹⁹ Vgl. Reckon LLP (2009), S. 23-46.

⁴⁰⁰ Vgl. Agha/Haughton (1996), S. 303-308.

4.3. Determinanten der Steuerhinterziehung

und unzureichende personelle Ausstattung der Behörden, mangelnde oder unwirksame Kontrollen sowie eine niedrige Besoldung der Finanzbeamten, verbunden mit einer unvollständigen Gerichtsbarkeit und mangelnden Konsequenzen bzw. milden Strafen führen zu einer ineffizienten Steuererhebung.⁴⁰¹ Engel/Galetovic/Raddatz (2001) ermitteln anhand chilenischer Daten, dass pro zusätzlich in den Steuervollzug investiertem US-Dollar die Mehrwertsteuereinnahmen um 31 US-Dollar erhöht werden können. Demnach ließe sich durch eine 10 %ige Erhöhung der Ausgaben für den Steuervollzug die Steuerhinterziehung von 23 % auf 20 % reduzieren.⁴⁰² Agha/Haughton (1996) gelangen bei ihrer Analyse der 17 OECD-Staaten zu dem Ergebnis, dass sich die Steuereinnahmen pro zusätzlich in den Steuervollzug investierter Geldeinheit um 12 Geldeinheiten erhöhen ließen.

Überdies scheinen die Differenzen in den Ausfallquoten zu einem gewissen Grad tatsächlich einer unterschiedlich ausgeprägten Steuermoral geschuldet zu sein. Die niedrigen Ausfallquoten in Schweden, Dänemark und Finnland könnten somit auch auf die vergleichsweise hohen Sozialleistungen, ein stärkeres Vertrauen in den Staat und breitere Transparenz im Hinblick auf die Mittelverwendung sowie ein stärker ausgeprägtes subjektives Gerechtigkeitsempfinden der Steuerpflichtigen zurückzuführen sein.⁴⁰³ Durch die Veröffentlichung der Steuerdaten aller Steuerpflichtigen, wie dies in Schweden und Finnland erfolgt, steigen das Steuerpflichtbewusstsein und die Bereitschaft zur Finanzierung des Gemeinwesens.⁴⁰⁴

⁴⁰¹ Vgl. z. B. Spanakakis/Martelli (1981), S. 97 und 102-103 sowie Bundesrechnungshof (2000), der konstatiert, dass die Steuerfahndung „wegen ihrer Arbeitsbelastung, ihrer technisch rückständigen Ausrüstung und ungenügender Fortbildung im Bereich der Informationstechnik zurzeit kaum in der Lage“ sei, Betrugsfälle im Bereich des elektronischen Geschäftsverkehrs aufzudecken. Zudem verfügten die Steuerfahnder demnach nicht immer über die notwendigen Fähigkeiten, um „Rechner- und Speichersysteme als Beweismittel sicherzustellen und auszuwerten“ (S. 30).

⁴⁰² Panagariya/Narayana (1988) zeigen, dass ein konsequenterer Steuervollzug (unter Beibehaltung der Ausgaben) auch aus gesamtwirtschaftlicher Sicht vorzuziehen ist, da hieraus ein positiver Wohlfahrtseffekt resultiert, wohingegen höhere Strafzahlungen auch einen negativen Wohlfahrtseffekt nach sich ziehen können.

⁴⁰³ In Dänemark z. B. wird ein Großteil der Sozialausgaben durch Umsatzsteuereinnahmen finanziert, vgl. Panning (2000), S. 156.

⁴⁰⁴ Die Veröffentlichung der Steuerdaten verstößt auch nicht gegen die europäischen Datenschutzbestimmungen. Allerdings ist eine Verarbeitung personenbezogener Daten aus datenschutzrechtlichen Gründen allein zu journalistischen, künstlerischen oder literarischen Zwecken erlaubt. Als „journalistisch“ ist eine Tätigkeit dann einzustufen, wenn sie zum Zweck hat, Informationen, Meinungen

4.3.4.3 Implikationen

Sofern sich Steuerhinterziehung systemseitiger Schwachstellen bedient, sollte versucht werden, dieser durch Änderungen des Umsatzsteuersystems entgegenzuwirken, sodass die Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung von vornherein beschränkt werden. Im Hinblick auf nicht systembedingte Ursachen wie die Schattenwirtschaft und der Nichterklärung unentgeltlicher Wertabgaben kann grundsätzlich versucht werden, das Steuerpflichtbewusstsein z. B. durch ein verständliches Steuersystem sowie mehr Transparenz und Mitbestimmung in Bezug auf die Mittelverwendung zu erhöhen. Darüber hinaus aber lässt sich Steuerhinterziehung vor allem durch eine Erhöhung der Aufdeckungswahrscheinlichkeit reduzieren. Da Kontrollen stets mit Kosten verbunden sind, sollten diese effizient und zielgerichtet erfolgen.

Die derzeit von der MwStSystRL vorgesehene Möglichkeit der Tarifiedferenzierung sollte daher beseitigt und stattdessen die Anwendung eines einheitlichen Steuersatzes verbindlich vorgeschrieben werden. Denn ein System gespaltener Steuersätze bietet nicht nur mehr Hinterziehungsmöglichkeiten und erfordert einen erhöhten Kontrollaufwand,⁴⁰⁵ sondern ist aufgrund der unvermeidbaren Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen begünstigten und nicht begünstigten Umsätzen auch kostenintensiver. Im Gegenzug zum Verzicht auf Steuersatzdifferenzierungen könnte der Normalsteuersatz in den Mitgliedstaaten (stark) reduziert werden,⁴⁰⁶ was sich wiederum positiv auf das Befolgungsverhalten auswirken könnte. Insgesamt ließen sich durch die Anwendung eines einheitlichen Steuersatzes nicht nur die Befolgungskosten für die Steuerpflichtigen, sondern auch die Erhebungskosten reduzieren⁴⁰⁷ und gleichzeitig das Aufkommen erhöhen.

Die Einkünfteübermittlung durch Dritte erweist sich als eine äußerst effektive Kontrollmöglichkeit, erscheint für die Mehrwertsteuer indes grundsätzlich nicht praktikabel. Allerdings existiert mit der Zusammenfassenden Meldung eine Form der Einkünfteüber-

oder Ideen, in der Öffentlichkeit zu verbreiten, vgl. EuGH vom 16.12.2008, Rs. C-73/07 (*Satakunnan Markkinapörssi Oy u. a.*), Slg. 2008.

⁴⁰⁵ Vgl. Agha/Haughton (1996), S. 306-308.

⁴⁰⁶ So z. B. auch Shaw/Slemrod/Whiting (2011), S. 1186 f.

⁴⁰⁷ Vgl. Abschnitt 2.1.2.3.

4.3. Determinanten der Steuerhinterziehung

mittlung durch Dritte. Hier teilt der Steuerpflichtige den nationalen Finanzbehörden seines Mitgliedstaates die von ihm getätigten innergemeinschaftlichen Umsätze mit, welche vom Leistungsempfänger in dessen Mitgliedstaat versteuert werden müssen. Über das Informationsaustauschsystem MIAS können die Erwerbsmitgliedstaaten diese Informationen abrufen und mit den periodischen Umsatzsteuererklärungen in ihrem Land abgleichen. Wie bereits ausgeführt ist die Effektivität dieser Kontrollmaßnahmen jedoch aufgrund der mangelnden Verpflichtung zu einer korrespondierenden Erwerbsmeldung sowie aufgrund abweichender Meldezeiträume eingeschränkt. Sofern also die Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze nach derzeit geltendem Recht erfolgt, sollte zur Eindämmung der damit verbundenen Betrugsmöglichkeiten die mit der ZM gegebene Form der Einkünfteübermittlung durch Dritte effektiver genutzt werden.⁴⁰⁸

Auch der Vorsteuerabzug durch den Leistungsempfänger auf Basis der Rechnung des Leistenden stellt in gewisser Weise eine Form der Einkünfteübermittlung durch Dritte dar. Der Europäische Rechnungshof hält zwar die „*gegensätzlichen Interessen zwischen den Steuerpflichtigen*“ als unzureichend, um Steuerhinterziehung zu vermeiden.⁴⁰⁹ Doch weisen sowohl empirische Untersuchungen in anderen Ländern⁴¹⁰ als auch für Deutschland⁴¹¹ darauf hin, dass der darauf beruhende Selbstregulierungsmechanismus zumindest im zwischenunternehmerischen Bereich das Befolgungsverhalten der Zensiten erhöht. Allerdings versagt dieser Mechanismus im Hinblick auf die Nichterklärung von Umsätzen an Endverbraucher, unabhängig davon, ob diese mit oder oh-

⁴⁰⁸ Vgl. auch Europäische Kommission (2008b), S. 22-26 zur Effektivität von Cross-Checks im Allgemeinen. Demnach ist auf Basis von Einzelumsatzmeldung des Leistenden, denen keine zusätzlichen Meldungen durch den Leistungsempfänger gegenüberstehen, nur ein rudimentärer Abgleich möglich.

⁴⁰⁹ Vgl. Europäischer Rechnungshof (1998), Rn. 4.7.

⁴¹⁰ Vgl. Pomeranz (2011).

⁴¹¹ Vgl. Abschnitt 4.2.2, Tabelle 4.10. Demnach wird der Ausfall durch nichtangemeldete Umsatzsteuer z. B. in Deutschland auf ca. 1,3 Mrd. EUR geschätzt, was etwa 8 % des Ausfallvolumens entspricht, vgl. Tabelle 4.10. Dieser ist vorrangig auf betrügerische Insolvenzen und die Nichterklärung von Umsätzen im zwischenunternehmerischen Bereich zurückzuführen, vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 18 f. Gebauer (2008) wiederum beziffert die Ausfälle durch betrügerische Insolvenzen aufgrund von Plausibilitätsüberlegungen mit ca. 1/3 der insolvenzbedingten Ausfälle, vgl. S. 93 sowie Tabelle IV.3 auf S. 142. Für die Jahre 2001 bis 2003 lägen die Ausfälle durch betrügerische Insolvenzen demnach sogar über dem von PSP Peters Schönberger GmbH (2005b) geschätzten Ausfallvolumen durch nichtangemeldete Umsatzsteuer i. H. v. 1,3 Mrd. EUR. Daher ist davon auszugehen, dass die Nichterklärung von Umsätzen im zwischenunternehmerischen Bereich eher von untergeordneter Bedeutung ist.

ne Rechnungsausstellung erfolgen. Gleichzeitig führt der Vorsteuerabzug zu weiteren Formen der Steuerhinterziehung, wie z. B. betrügerische Insolvenzen oder die Vorsteuererschleichung. Hier gilt es, diese Möglichkeiten von vornherein zu vermeiden. Der Vorsteuerabzug sowie die Effektivität des damit verbundenen Selbstkontrollmechanismus sollen daher ausführlich in Kapitel 5 diskutiert werden.

Dasselbe gilt für Formen des Steuerbetrugs. Hierbei sind nicht-pekuniäre Argumente, vor allem moralische bzw. ethische Aspekte, noch bedeutender als bei Steuerhinterziehung. Es scheint naheliegend, dass ein überwiegender Anteil aller Zensiten Steuerbetrug von vornherein nicht in sein Verhaltensrepertoire aufnimmt, sei es aus moralischen Gründen oder aus Angst vor einer Strafaufdeckung.⁴¹² Dem 3-Stufen-Modell von Elffers (2000) folgend, wird Steuerbetrug somit auf der ersten Stufe („*Willing*“) oder aber auf der dritten Stufe („*Daring*“) ausgeschlossen.⁴¹³ Im Hinblick auf die verbleibenden Steuerpflichtigen, welche Steuerbetrug weder aus moralischen Gründen ablehnen, noch von drohenden Strafzahlungen und Gefängnisstrafen abgeschreckt werden können, kann allenfalls versucht werden, die Aufdeckungswahrscheinlichkeit zu erhöhen, beispielsweise indem die Daten der ZM effizienter genutzt werden. Die weitaus geeignetere Maßnahme besteht indes darin, die derzeit bestehenden Betrugsmöglichkeiten durch Änderungen des Umsatzsteuersystems zu beseitigen, sodass ein Steuerbetrug auf der zweiten Stufe („*Being Able*“) scheitert. Das folgende Kapitel 5 dient daher der Analyse möglicher Lösungsansätze.

⁴¹² Im Gegensatz zur „einfachen“ Steuerhinterziehung, z. B. durch Schattenwirtschaft, die teils als „Kavaliersdelikt“ angesehen wird, und die von einer Vielzahl Steuerpflichtiger in jeweils geringerem Umfang begangen wird, beteiligen sich nicht zuletzt wegen der drohenden Gefängnisstrafen nur wenige Steuerpflichtige an einem Steuerbetrug. Üblicherweise erfolgt dieser im Rahmen der organisierten Kriminalität. Vgl. Abschnitt 4.2.2.3 sowie HM Revenue & Customs (2002), Rn. 2.4, wonach *„while some of the most serious VAT revenue losses result from organised criminal fraud, the bulk of the losses therefore occur [...] because at the other end of the spectrum thousands of ordinary businesses are looking to gain relatively small financial advantages“*.

⁴¹³ Vgl. Elffers (2000).

Kapitel 5

Lösungsansätze

5.1 Überblick

5.1.1 Bisherige Maßnahmen

Die vorangehenden Ausführungen haben die unterschiedlichen Ausfallrisiken des europäischen Mehrwertsteuersystems aufgezeigt. Vor allem die in Bezug auf die Betrugsanfälligkeit des Systems getroffenen Maßnahmen haben zu steigendem bürokratischen Aufwand und zunehmender Rechtsunsicherheit geführt. Infolge unterschiedlicher nationaler Anforderungen an die Berichterstattung entstehen den Unternehmen unverhältnismäßig hohe Kosten; gleichzeitig sind die Steuerpflichtigen nicht mehr überzeugt, dass die von ihnen übermittelten Angaben von den Steuerbehörden wirksam genutzt werden.¹ Unzureichende bzw. nicht fristgerecht übermittelte Angaben wiederum verhindern eine effiziente Nutzung durch die Steuerbehörden.

Zur Verringerung der Ausfallrisiken setzte die EU-Kommission bislang vor allem auf „konventionelle Maßnahmen“,² da sie die Lösung *„in verstärkten MwSt-Kontrollen auf der Grundlage einer Risikoanalyse und nicht in einer Änderung der grundlegenden*

¹ Vgl. Europäische Kommission (2007b), S. 4.

² Vgl. Europäische Kommission (2007b), S. 6.

Steuervorschriften“ sah.³ So wurden z. B. der automatische und spontane Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten verbessert und beschleunigt, das multilaterale Frühwarnsystem Eurofisc eingerichtet⁴ und die Abgabefrist für Zusammenfassende Meldungen seit 2010 von drei auf einen Monat verkürzt.⁵ Trotz dieser Maßnahmen kritisiert die EU-Kommission in einem aktuellen Grünbuch⁶ noch immer die Betrugsanfälligkeit und Komplexität des derzeitigen Systems.⁷

Darüber hinaus kann das als Übergangslösung angedachte derzeitige System auch für seine wettbewerbsverzerrenden Wirkungen kritisiert werden. Denn die Besteuerung erfolgt nicht nach einheitlichen Grundsätzen. Stattdessen werden Bestimmungsland- und Ursprungslandprinzip nebeneinander angewandt. Die hieraus resultierenden Möglichkeiten der Steuerarbitrage und Handelsumlenkungen⁸ sind bereits frühzeitig kritisiert worden.⁹ Hielt die EU-Kommission Steuersatzunterschiede benachbarter Länder von bis zu 5 Prozentpunkten unter Verweis auf die Transportkosten anfangs noch für unbedenklich,¹⁰ so erkennt sie die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen nunmehr grundsätzlich an.¹¹ Zudem habe die teilweise Anwendung des Ursprungslandprinzips zu gewissen Aufkommensverlagerungen zwischen den Mitgliedstaaten geführt.¹² Gleichwohl hält sie die für den Erwerb neuer Fahrzeuge und im Bereich des Versandhandels bestehenden Sonderregelungen zur Verringerung von Wettbewerbsverzerrungen¹³ für

³ Vgl. Europäische Kommission (2006b), S. 8.

⁴ S. o. Abschnitt 3.1.3, S. 28.

⁵ Vgl. Art. 1 der Richtlinie des Rates vom 16.12.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zum Zweck der Bekämpfung des Steuerbetrugs bei innergemeinschaftlichen Umsätzen (2008/117/EG).

⁶ Vgl. Europäische Kommission (2010a).

⁷ Vgl. Europäische Kommission (2010a), S. 9.

⁸ Wie die derzeitige Besteuerung elektronisch erbrachter Dienstleistungen zeigt, besteht für Unternehmen in Hochsteuerländern ein Anreiz, ihre Umsätze an Endverbraucher z. B. über eine Tochtergesellschaft in einem Niedrigsteuerland umzulenken.

⁹ Vgl. z. B. Genser/Schulze (1997), S. 51; Krause-Junk (1990), S. 257 f.

¹⁰ Vgl. Europäische Kommission (1985), Tz. 185. Daneben wurde auf Erfahrungen in den USA verwiesen, wo ähnliche Satzunterschiede existieren, ohne dass dies zu erheblicher Arbitrage führt, vgl. ausführlich dazu sowie zur eingeschränkten Vergleichbarkeit des europäischen mit dem amerikanischen Binnenmarkt Parsche/Seidel/Teichmann (1988), S. 37 f.

¹¹ Vgl. Europäische Kommission (2010a), S. 9.

¹² Vgl. Europäische Kommission (1996), S. 17.

¹³ Vgl. Abschnitt 3.3.1.3.

5.1. Überblick

ausreichend.¹⁴ Die aus praktischen Gründen resultierende Einschränkung einer bestimmungslandbasierten Besteuerung auf den Erwerb neuer Fahrzeuge wirkt im Hinblick auf die Vielzahl anderer langlebiger und ähnlich hochpreisiger Konsumgüter indes diskriminierend.¹⁵

Es zeigt sich jedoch, dass nicht nur Endverbraucher und andere nichtsteuerpflichtige Personen von bestehenden Steuersatzunterschieden profitieren, sondern auch steuerpflichtige Unternehmen. Zwar gilt im zwischenunternehmerischen Bereich das Bestimmungslandprinzip, sodass sich Steuersatzunterschiede beschaffungsseitig nicht auswirken. Doch kann die für bestimmte Dienstleistungen geltende Ursprungslandbesteuerung¹⁶ durch geeignete Standortwahl genutzt werden, um Absatzbedingungen zu verbessern oder Gewinnspannen zu erhöhen.¹⁷ Derartige Wettbewerbsverzerrungen werden mit Wirkung zum 1.1.2015 zumindest für Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie für elektronisch erbrachte Dienstleistungen vermieden, da sich der Leistungsort dann jeweils am Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers befindet.¹⁸ Gleichzeitig aber dürfte der Übergang zu einer bestimmungsortorientierten Besteuerung die Befolgings- und Bürokratiekosten in den Unternehmen erhöhen.¹⁹

All dies steht im Widerspruch zu dem von der MwStSystRL erklärten Ziel der Wettbewerbsneutralität sowie dem im Aktionsprogramm zur Verringerung der Verwaltungslasten festgelegten Ziel eines 25 %igen Abbaus des Verwaltungsaufwands für die Unternehmen.²⁰ Trotz alledem lehnt die Kommission eine Beibehaltung der derzeitigen Regelungen nicht ab, vielmehr müssten diese unter dem Gesichtspunkt von Rechtssi-

¹⁴ Vgl. Europäische Kommission (2010a), S. 9.

¹⁵ So auch Krause-Junk (1990), S. 257.

¹⁶ Die maßgeblichen Schwellenwerte für eine bestimmungsortorientierte Besteuerung gelten nur für innergemeinschaftliche Lieferungen.

¹⁷ Vgl. auch Tumpel (2008), S. 109.

¹⁸ Vgl. Abschnitt 3.3.2.2.2.

¹⁹ Da Produkte, die als elektronisch erbrachte Dienstleistungen einzustufen sind (z. B. Software, eBooks u. ä.), gerade nicht physisch versandt werden und die Angaben des Erwerbers nicht verifiziert werden können, ist die Ansässigkeit des Erwerbers nicht objektiv feststellbar. Ersatzweise ließe sich auf die IP-Adresse o. ä. überprüfbare Merkmale abstellen, hierzu ist jedoch eine Abfrage beim jeweiligen Provider erforderlich. Alternativ könnte die Ansässigkeit z. B. anhand der Kreditkartendaten ermittelt werden.

²⁰ Vgl. Europäische Kommission (2007a), S. 2.

cherheit und Verwaltungsaufwand bei EU-internen Umsätzen gründlich überprüft und verbessert werden. Als Argument für eine Beibehaltung des Systems führt sie an, dass es den Mitgliedstaaten *„ein gewisses Maß an Handlungsfreiheit und steuerliche Souveränität bei der Verwaltung der Mehrwertsteuer“* garantiert.²¹

Vor dem Hintergrund des Ziels der Schaffung eines Binnenmarktes sollte jedoch die steuerliche Souveränität der Mitgliedstaaten nicht als Rechtfertigung für die Beibehaltung eines Systems dienen, welches die Wettbewerbsneutralität im Binnenmarkt verletzt, die bürokratischen Kosten des innergemeinschaftlichen Handels erhöht und gleichzeitig Aufkommensrisiken in Milliardenhöhe nach sich zieht. Zudem bleibt die Aufdeckung von Betrugsfällen trotz verbesserter Zusammenarbeit sowohl zwischen den Mitgliedstaaten als auch mit dem Europäischen Amt für Betrugsbekämpfung (OLAF) in der Regel sehr kostenintensiv, wobei den Fahndungs- und Aufdeckungskosten nicht immer auch ein entsprechender Beitreibungserfolg gegenübersteht.

5.1.2 Kriterien für zukünftige Maßnahmen

Aufgrund der Schlussfolgerungen des ECOFIN-Rates²² verpflichtete sich die EU-Kommission schließlich, neben konventionellen Maßnahmen zur Verstärkung des geltenden Mehrwertsteuersystems auch weiterreichende Maßnahmen zur Änderung des Systems zu prüfen.²³ Im aktuellen Grünbuch stellt die EU-Kommission daher u. a. das Binnenmarktprinzip und ein generelles Reverse-Charge-Verfahren als Alternativen zur Beibehaltung des geltenden Systems zur Diskussion.²⁴ Daneben stellt das Grünbuch die Ergebnisse einer Machbarkeitsstudie vor, in deren Rahmen verschiedene Möglichkeiten der Steuererhebung mithilfe moderner Technologien und/oder durch die Einschaltung von Finanzintermediären geprüft wurden.²⁵

²¹ Vgl. Europäische Kommission (2010a), S. 9.

²² Rat „Wirtschaft und Finanzen“ der Europäischen Union (Economic and Financial Affairs Council).

²³ Vgl. Europäische Kommission (2007b), S. 4-6.

²⁴ Vgl. Europäische Kommission (2010a), S. 7-10.

²⁵ Vgl. Europäische Kommission (2010a), S. 22 f.

5.1. Überblick

Das Grünbuch diskutiert sowohl die umsatzsteuerliche Behandlung innergemeinschaftlicher Transaktionen als auch die technologiegestützten Erhebungsverfahren ausschließlich vor dem Hintergrund grenzüberschreitenden Betrugs, wobei das besondere Augenmerk auf dem Karussellbetrug liegt.²⁶ Eine Reform des Umsatzsteuersystems sollte aber auch die andere Systemschwachstelle – den Vorsteuerabzug – berücksichtigen und folglich eine Reduzierung aller systembedingten Ausfallrisiken bewirken. Zudem sollten alternative Besteuerungssysteme auch auf andere, neue Ausfallrisiken hin untersucht werden. Als weitere Kriterien bei der Beurteilung möglicher Reformansätze sind die Wettbewerbsneutralität sowie Administrierbarkeit und eine effiziente Erhebung zu nennen. Durch eine Systemumstellung soll weder für die Steuerpflichtigen noch für die Finanzverwaltungen ein unverhältnismäßig hoher Verwaltungsaufwand entstehen.²⁷

Die von der Richtlinie geforderte Wettbewerbsneutralität zielt auf eine Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen auf nationaler und auf Gemeinschaftsebene ab.²⁸ Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sollte sowohl im Hinblick auf den Ursprung von Lieferungen und Dienstleistungen als auch hinsichtlich der Produktions- und Vertriebsstufe neutral sein.²⁹ Hieraus resultiert zum einen die Notwendigkeit, steuerpflichtige Unternehmer durch den Vorsteuerabzug von der umsatzsteuerlichen Belastung empfangener Vorleistungen zu befreien, sodass gleichartige Waren ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden. Außerdem kann dadurch ein genauer Grenzausgleich vorgenommen werden, selbst wenn Steuersätze und -befreiungen nicht harmonisiert sind.

Aus der auf Gemeinschaftsebene geforderten Wettbewerbsneutralität folgt zunächst die Gleichbehandlung von inländischen und nicht im Inland ansässigen Unternehmen.³⁰ Daneben sollen die Wettbewerbsbedingungen im Binnenmarkt nicht verfälscht und der freie Waren- und Dienstleistungsverkehr nicht behindert werden. Dies beinhaltet auch,

²⁶ Vgl. Europäische Kommission (2010a), S. 7-10; S. 22-24; Europäische Kommission (2007b), S. 8.

²⁷ Vgl. auch Europäische Kommission (2006d), S. 1 f.

²⁸ Vgl. Erw. 4, 7 der Präambel zur MwStSystRL.

²⁹ Vgl. Europäische Kommission (2008b), S. 9.

³⁰ Vgl. auch Europäische Kommission (2006d), S. 1 f.

dass der Aufwand für grenzüberschreitende Umsätze nicht in einem Missverhältnis zu dem für den nationalen Handel steht.³¹ Aus diesem Grund sollten nationale und innergemeinschaftliche Umsätze steuerlich gleich behandelt werden („*compliance symmetry*“), denn diese Unterscheidung führt zu Komplexität und Betrugsanfälligkeit.³² Während auch einige Teile der Literatur die steuerliche Gleichbehandlung als eines der bedeutendsten Kriterien halten,³³ wird von anderer Seite die Meinung vertreten, dass eine Ungleichbehandlung gerechtfertigt ist, soweit dadurch Verwaltungs- und Befolgskosten reduziert werden.³⁴ Mit Blick auf immaterielle Güter u. a. Dienstleistungen, deren Bestimmungsort nur schwer ermittelt werden kann, weil ein „Grenzübertritt“ nicht beobachtbar ist, sollte diesem Kriterium jedoch größere Bedeutung beigemessen werden.

Auf Basis der in den vorangegangenen Kapiteln gewonnenen Erkenntnisse sollen nachfolgend mögliche Reformansätze anhand dieser Kriterien geprüft und bewertet werden. Mit dem Reverse-Charge-Verfahren soll zunächst eine Methode analysiert werden, die bereits erfolgreich gegen Karussellbetrug eingesetzt wird und überdies auch vorsteuerabzugsbedingte Risiken erfasst. Sie kann daher als vielversprechend angesehen werden. Anschließend werden alternative, sowohl von der EU-Kommission als auch in der Literatur diskutierte Modelle betrachtet. Den Ergebnissen in Abschnitt 4.2.1 folgend,³⁵ soll hierbei zwischen Maßnahmen, die die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Umsätze korrigieren, und solchen, die den Vorsteuerabzug betreffen, unterschieden werden. In Abschnitt 5.3 werden Möglichkeiten zur Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze aufgezeigt. Zum besseren Verständnis der aktuell zur Debatte stehenden Vorschläge wird hierbei auch auf ältere Kommissionsvorschläge zurückgegriffen. Schließlich sollen in Abschnitt 5.4 Maßnahmen zur Verringerung der vorsteuerabzugsbedingten Ausfallrisiken untersucht werden.

³¹ Vgl. Europäische Kommission (2007b), S. 6.

³² Vgl. Europäische Kommission (2010a), S. 9.

³³ So z. B. Keen/Smith (2000), S. 744 f.

³⁴ Vgl. z. B. Cnossen (2001), S. 497 f; Bird/Gendron (2000), S. 755.

³⁵ Vgl. das Fazit in Abschnitt 4.2.1.5.

5.2 Generelles Reverse-Charge-Verfahren

5.2.1 Rechtsgrundlage

Die Besteuerung durch Übergang der Schuldnerschaft ist bereits im geltenden Recht für bestimmte Umsätze verankert und wurde durch Ausnahmeregelungen auf besonders betrugsanfällige Bereiche wie z. B. den Handel mit CO₂-Zertifikaten ausgeweitet.³⁶ Das Verfahren hat so erfolgreich zur Reduzierung des Missing-Trader-Betrugs beigetragen. Aus diesem Grund wurde vor allem im deutschsprachigen Raum bereits vor einigen Jahren die Einführung eines allgemeinen Reverse-Charge-Verfahrens, bei dem die Schuldnerschaft für alle Umsätze auf den Leistungsempfänger übergeht, diskutiert.³⁷ Ein entsprechender Antrag Österreichs bzw. Deutschlands auf Grundlage von Art. 27 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie³⁸ (Art. 395 Abs. 1 MwStSystRL) wurde indes abgelehnt, da die dort verankerte Ermächtigung zur Einführung abweichender Sondermaßnahmen eine derart weit reichende Maßnahme nicht gestattet.³⁹ Andernfalls bestünde die Gefahr, das Mehrwertsteuersystem durch Ausnahmeregelungen zu untergraben.⁴⁰ Der Übergang zu einem generellen Reverse-Charge-Verfahren ist demnach nur auf der Grundlage von Art. 113 AEUV möglich.

Der ECOFIN-Rat ersuchte daher die Kommission, die Möglichkeit einer fakultativen Anwendung der allgemeinen Verlagerung der Steuerschuldnerschaft (generelles Reverse-Charge-System) zu überprüfen.⁴¹ Mangels empirischer Daten ist die von der Kommission durchgeführte Analyse jedoch überwiegend hypothetischer Natur. Nach

³⁶ Vgl. Abschnitt 5.2.

³⁷ Vgl. z. B. Ammann (2002); Himsel (2002).

³⁸ S. o. FN 15 in Kapitel 3, S. 26.

³⁹ Entsprechend dem Grundsatz, dass Befreiungen oder Ausnahmegesetze eng auszulegen sind, sind auch die in Art. 27 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie genannten abweichenden Maßnahmen zur Vermeidung von Steuerhinterziehung eng auszulegen und müssen verhältnismäßig sein. Demgegenüber sind die Mitgliedstaaten berechtigt, die Ermächtigung zur Bestimmung des Leistungsempfängers als Steuerschuldner unter Beachtung der steuerlichen Neutralität sowie der allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts nur teilweise für bestimmte Untergruppen und für Leistungen an bestimmte Leistungsempfänger auszuüben, vgl. EuGH vom 13.12.2012, Rs. C-395/11 (*BLV Wohn- und Gewerbebau*), Slg. 2012, Rn. 40, 41 und Tenor.

⁴⁰ Vgl. ausführlich Europäische Kommission (2006b), S. 5-8.

⁴¹ Vgl. Europäische Kommission (2008a), S. 3.

Auffassung der Kommission ist folglich keine endgültige Entscheidung möglich, vielmehr ist zur Klärung der vom Rat aufgeworfenen Fragen die Durchführung eines Pilotprojekts in einem Mitgliedstaat erforderlich.⁴² Hierbei könne aber nur die Einführung eines obligatorischen allgemeinen Reverse-Charge-Verfahrens zur Debatte stehen; eine rein fakultative Anwendung lehnt die Kommission ab. Denn hierdurch würden einerseits das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes beeinträchtigt, und andererseits die Kosten erhöht und neue Betrugsarten begünstigt.⁴³ Ein Vorschlag zur Durchführung eines entsprechenden Pilotprojekts in Österreich wurde vom ECOFIN-Rat im Mai 2008 zwar abgelehnt, die Kommission hält dies trotzdem noch immer für möglich.⁴⁴

Die Kommission ist nicht vollständig davon überzeugt, dass ein generelles Reverse-Charge-Verfahren eine geeignete Maßnahme zur Sicherung des Mehrwertsteuersystems darstellt. Gleichwohl ist sie der Ansicht, dass dieses Konzept unbestreitbare Vorteile bietet, weshalb dessen Einführung nicht ausgeschlossen werden sollte.⁴⁵ Nachfolgend soll daher die allgemeine Verlagerung der Steuerschuldnerschaft erläutert und eingehender untersucht werden.

5.2.2 Darstellung

Das von Deutschland und Österreich vorgeschlagene generelle Reverse-Charge-Verfahren⁴⁶ sieht eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft nur für Umsätze innerhalb der Unternehmerkette vor. Aus praktischen und administrativen Gründen soll es zudem erst ab einer gewissen Rechnungshöhe („Bagatellgrenze“) gelten. Während Österreich diese Grenze bei einem Rechnungsbetrag von 10.000 EUR festlegt, schlägt Deutschland auf-

⁴² Vgl. ausführlich Europäische Kommission (2008a), S. 10-12.

⁴³ Bei fakultativer Anwendung gäbe es zwei grundverschiedene Umsatzsteuersysteme, wodurch die Gesetzgebung und Weiterentwicklung des Systems erschwert und die Harmonisierung behindert würde. Außerdem widerspricht ein solches duales System dem Ziel, die Unternehmen zu entlasten und Rechtssicherheit zu schaffen, vgl. Europäische Kommission (2008a), S. 10-12. Eine von der Kommission in Auftrag gegebene Studie gelangt ferner zu dem Ergebnis, dass hieraus auch gewisse Wettbewerbsverzerrungen resultieren können, da ein allgemeines Reverse-Charge-Verfahren von den Steuerpflichtigen vor allem als zusätzlicher Kostenfaktor wahrgenommen wird, vgl. ausführlich Price Waterhouse Coopers (2007), Rn. 105-110.

⁴⁴ Vgl. Europäische Kommission (2010a), S. 10.

⁴⁵ Vgl. ausführlich Europäische Kommission (2008a), S. 11 f.

⁴⁶ Vgl. dazu Europäische Kommission (2006b), S. 2 f.

5.2. Generelles Reverse-Charge-Verfahren

grund der Ergebnisse der „Planspiel“-Studie eine Rechnungshöhe von 5.000 EUR vor.⁴⁷ Auch der Europäische Rat spricht sich für einen Schwellenwert von 5.000 EUR aus.⁴⁸ Das geltende System würde folglich nicht vollständig ersetzt, sondern parallel zum Reverse-Charge-Verfahren weiter angewandt. Die Besteuerung grenzüberschreitender Umsätze bliebe unverändert; mit Ausnahme der Umkehr der Steuerschuldnerschaft aufgrund von Art. 196 würde das Reverse-Charge-Verfahren also nur für nationale Umsätze gelten.

Damit der Leistungserbringer den Umsatz als steuerfrei behandeln kann, muss sich der Leistungsempfänger als vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer ausweisen. Gemäß der „Planspiel“-Studie soll dieser Nachweis anhand einer sogenannten R-Nummer erfolgen, welche ein zusätzliches Merkmal einer zukünftigen Wirtschaftsidentifikationsnummer oder Steuernummer sein soll.⁴⁹ Demgegenüber scheint die Kommission davon auszugehen, dass die Identifikation anhand der MwSt-Nummer erbracht wird.⁵⁰ Die Verwendung der bereits existierenden MwSt-Nummer scheint aus administrativen Gründen zweckmäßiger als die Einführung einer weiteren steuerlichen Kennung. Allerdings kann im Falle eines zusätzlichen Identifikationsmerkmals (R-Nummer) vor Vergabe der Nummer die Vorsteuerabzugsberechtigung überprüft werden, sodass z. B. Kleinunternehmer nicht zur Teilnahme am Reverse-Charge-Verfahren berechtigt wären,⁵¹ was bei Verwendung der MwSt-Nummer nicht ausgeschlossen werden kann.⁵²

Der Leistende muss sich die Gültigkeit dieser R-Nummer bzw. der MwSt-Nummer sowie Name und Anschrift des unter dieser Nummer auftretenden Steuerpflichtigen vorab bestätigen lassen. Kommt er diesen Kontrollpflichten nach, so kann er den Umsatz selbst dann steuerfrei behandeln, wenn der Erwerber nicht Reverse-Charge-berechtigt

⁴⁷ Vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 2; Europäische Kommission (2006b), S. 2 f.

⁴⁸ Vgl. Europäische Kommission (2008b), S. 19.

⁴⁹ Vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 3.

⁵⁰ Vgl. Europäische Kommission (2006b), S. 3.

⁵¹ Vgl. § 27 c des in der „Planspiel“-Studie erarbeiteten R-UStG (PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), Anlage 9).

⁵² Bei Ammann (2002) heißt es wiederum, die bundeseinheitlich zu vergebene Ident-Nummer sei „an die Vorsteuerabzugsberechtigung zu koppeln“ und in das System der bestehenden MwSt-Nummern einzubinden (S. 259).

ist.⁵³ Eine solche Vertrauensschutzregelung hat sich in der als Laborexperiment angelegten „Planspiel“-Studie als sehr wirkungsvoll erwiesen, da sie zu einer erhöhten Erfüllung der Kontrollpflichten geführt hat. Offensichtlich haben Steuerpflichtige bei Existenz eines Vertrauensschutzes einen höheren Anreiz, ihren Sorgfaltspflichten nachzukommen.⁵⁴

Im Gegensatz zum österreichischen Vorschlag sieht das deutsche System zudem umfangreiche Meldepflichten der Steuerpflichtigen vor.⁵⁵ Zusätzlich zur Mehrwertsteuererklärung sind Einzelumsatzmeldungen für alle im Reverse-Charge-Verfahren erbrachten Umsätze abzugeben, die neben der Steuer- und R-Nummer zudem die Bemessungsgrundlage sowie Rechnungsnummer und -betrag enthalten müssen. Anhand der R-Nummern soll ein elektronischer Abgleich („R-Check“) dieser Einzelumsatzmeldungen mit den im Rahmen der Mehrwertsteuererklärungen summarisch vorgenommenen Eingangsumsätzen der Leistungsempfänger erfolgen.⁵⁶

Insgesamt weist das generelle Reverse-Charge-Verfahren eine große Ähnlichkeit mit der auf deutscher Ebene etwa zeitgleich vorgeschlagenen Vorstufenbefreiung (Mittler-Modell)⁵⁷ auf. Während dem Kommissionsvorschlag die Umkehr der Steuerschuldnerschaft für innergemeinschaftliche Dienstleistungen zugrunde liegt, basiert die Vorstufenbefreiung auf der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen.⁵⁸ Die nachfolgenden Ausführungen sind daher weitgehend auf die Vorstufenbefreiung übertragbar.

⁵³ Andernfalls käme es zu einer Verlagerung des finanziellen Risikos vom Fiskus auf die Unternehmen. Die den Unternehmen dadurch entstehenden Kosten laufen indes den Zielen der Lissabon-Strategie zuwider, vgl. Europäische Kommission (2006b), S. 7.

⁵⁴ Vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 3 und 21. Kritisch zu dieser Gutgläubensvorschrift Nieskens (2006), S. 358. Vgl. auch Abschnitt 4.2.1.5.2 zur Missbrauchsproblematik. Alternativ wurde eine Gesamtschuldnerhaftung diskutiert, vgl. z. B. Gebauer/Nam/Parsche (2007), S. 7-9; Dziadkowski et al. (2002), S. 37 und 101; Himsel (2002), S. 593.

⁵⁵ Vgl. Europäische Kommission (2006b), S. 3.

⁵⁶ Vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 4.

⁵⁷ Vgl. ausführlich Mittler (2001), S. 386-389; Mittler (2004), S. 5 f.; Dziadkowski et al. (2002), S. 31-34 sowie Widmann (2002b), S. 15-20. Dem Reverse-Charge vergleichbar ist auch das Vorsteueranrechnungsmodell, bei dem der Leistungsempfänger seinen Vorsteueranspruch an den Leistenden abtritt, sodass sich Umsatzsteuerschuld und Vorsteueranspruch stattdessen beim Leistenden saldieren, vgl. dazu Ammann (2002), S. 258-260.

⁵⁸ Als weiteres Vorbild diente die im deutschen Umsatzsteuerrecht verankerte Steuerbefreiung für Umsätze an Unternehmer der Seeschifffahrt und Luftfahrt (§ 4 Nr.2 i.V.m. § 8 UStG), vgl. Widmann (2002b), S. 15 und 17.

5.2.3 Bewertung

5.2.3.1 Aufkommenssicherung

5.2.3.1.1 Missing-Trader- und Kettenbetrug

Mit der Einführung eines allgemeinen Reverse-Charge-Verfahrens soll vor allem Missing-Trader-Betrug entgegengewirkt werden. So wird angeführt, durch den Wegfall des Vorsteuerabzugs infolge der Umkehr der Steuerschuldnerschaft sei ein Karussellbetrug nicht mehr möglich.⁵⁹ Dem liegt die Annahme zugrunde, dass die Ursache für Missing-Trader-Betrug und Karussellbetrug als besondere Form des Missing-Trader-Betrugs im Vorsteuerabzug liegt. Wie gezeigt, resultieren diese Betrugsformen indes vielmehr aus der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Umsätze.⁶⁰ Dieser Bruch in der Umsatzsteuerkette bleibt aber auch unter einem allgemeinen Reverse-Charge-Verfahren erhalten, sodass steuerfreie Erwerbe weiterhin möglich sind. Da aber auch bei nachfolgenden Umsätzen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht, gelangt der Missing Trader nicht mehr in den Besitz der Umsatzsteuer. Dies ist der Grund, weshalb Missing-Trader-Betrug in der Tat durch eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft vermieden werden kann. Das trifft ebenso auf Fälle von Kettenbetrug zu, bei dem Subunternehmer die Funktion des Missing Trader übernehmen.⁶¹

Allerdings soll die Steuerschuld, wie oben dargelegt, nicht für alle Umsätze auf den Leistungsempfänger übergehen, sondern ohnehin nur für zwischenunternehmerische Umsätze gelten, wobei die Anwendung bei Festlegung eines gewissen Schwellenwertes weiter eingeschränkt wird. Daher kann nicht generell gefolgert werden, das Reverse-Charge-Verfahren würde „den Umsatzsteuer-Karussellen den Boden entziehen“. ⁶² Denn das Ausfallrisiko wird nicht vollständig beseitigt, sondern auf Fälle, in denen das Reverse-Charge-Verfahren keine Anwendung findet, reduziert. Ist der Leistungsempfänger des Missing Trader z. B. ein Endverbraucher, gelangt das Reverse-

⁵⁹ Vgl. z. B. Himsel (2002), S. 594; Ammann (2003), S. 341.

⁶⁰ Vgl. Abschnitt 4.2.1.4.1.2.

⁶¹ Vgl. Abschnitt 4.2.1.4.1.1.

⁶² Vgl. Widmann (2009), S. 1065.

Charge-Verfahren ohnedies nicht zur Anwendung und der Scheinunternehmer kann die Umsatzsteuer weiterhin vereinnahmen und unterschlagen. Das Gleiche gilt für zwischenunternehmerische Umsätze unterhalb des Schwellenwertes, sodass Kettenbetrug⁶³ und Umsatzsteuer-Karusselle weiterhin möglich wären.⁶⁴ So lässt sich die erfolgreiche Eliminierung von Missing-Trader-Betrug beim Handel mit CO₂-Zertifikaten darauf zurückführen, dass diese ausschließlich im zwischenunternehmerischen Bereich gehandelt werden und die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens nicht durch einen Schwellenwert eingeschränkt ist.⁶⁵

Die Erfahrungen bei der derzeitigen Besteuerung innergemeinschaftlicher Lieferungen zeigen, dass Missing Trader zur Verschleierung ihrer Identität den steuerfreien Erwerb verstärkt durch Abholung gegen Barzahlung tätigen.⁶⁶ Zur Vermeidung von Missing-Trader-Betrug durch Abholfälle gegen Barzahlung soll das Reverse-Charge-Verfahren daher für sämtliche Bargeschäfte ausgeschlossen sein.⁶⁷ Durch die unbare Geschäftsabwicklung ist es einfacher, den Abnehmer nachzuverfolgen. Umgekehrt aber kann der Missing Trader Waren steuerfrei im Reverse-Charge-Verfahren erwerben und diese anschließend umsatzsteuerpflichtig bar weiter veräußern oder Abholfälle gegen Barzahlung für Zwecke der Steuerhinterziehung vortäuschen.

Während das Reverse-Charge-Verfahren somit zwar grundsätzlich geeignet ist, Kettenbetrug sowie Missing-Trader-Betrug zu vermeiden, können diese Betrugsformen bei Umsätzen unterhalb des Schwellenwertes weiterhin auftreten. Darüber hinaus bringt die aus der Existenz eines Schwellenwertes resultierende Systemdualität weitere Fälle von Missing-Trader-Betrug hervor. So können Leistungen oberhalb der Bagatellgrenze und

⁶³ Unklar ist, ob das nach Art. 199 für bestimmte Bereiche geltende Reverse-Charge-Verfahren auch nach Einführung einer generellen Umkehr der Steuerschuldnerschaft weiter gilt. In diesem Fall wäre selbst bei Umsätzen unterhalb des Schwellenwertes ein Kettenbetrug ausgeschlossen, sofern der Umsatz von Art. 199 erfasst wird.

⁶⁴ Vgl. Wohlfahrt (2011), S. 393.

⁶⁵ Auch Art. 199 sieht die Umkehr der Steuerschuldnerschaft nur für zwischenunternehmerische Umsätze und ohne betragliche Einschränkungen vor. Aufgrund dessen wird das Reverse-Charge-Verfahren bereits heute z. B. im Baugewerbe erfolgreich gegen Kettenbetrug eingesetzt.

⁶⁶ Vgl. Ammann (2003), S. 334.

⁶⁷ Unterhalb der Bagatellgrenze gelangt es ohnehin nicht zur Anwendung, vgl. Dziadkowski et al. (2002), S. 74.

5.2. Generelles Reverse-Charge-Verfahren

damit steuerfrei im Reverse-Charge-Verfahren erworben und in mehrere Leistungen aufgeteilt werden, um sie anschließend unterhalb der Bagatellgrenze steuerpflichtig weiter zu veräußern.⁶⁸ Missing-Trader-Betrug wäre dann nicht mehr auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschränkt, sondern könnte sich auf rein nationale Konstellationen ausweiten. Denn für eine steuerfreie Warenbeschaffung bedarf es keiner innergemeinschaftlichen Lieferung mehr. Da der Bruch in der Umsatzsteuernkette auf bestimmte nationale Umsätze ausgeweitet wird, bestünde nunmehr auch die Möglichkeit zur „Wandlung“ von steuerfreien (nationalen) Umsätzen in steuerpflichtige nationale Umsätze. Ebenso könnte der zu Betrugszwecken eingeschaltete Subunternehmer Leistungen steuerfrei im Reverse-Charge-Verfahren erwerben und durch Aufsplittung steuerpflichtige Umsätze an den Generalunternehmer erbringen, die Umsatzsteuer indes nicht abführen.

Die Gefahr einer Manipulation wird auch von Mitautoren der Planspiel-Studie anerkannt, obschon sie die Missbrauchsmöglichkeiten *„durch die Umstände des Einzelfalles beschränkt“* halten.⁶⁹ Als Begründung wird angeführt, dass eine missbräuchliche Aufteilung beim Leistungsempfänger zu hohen Vorsteuererstattungsansprüchen führt, was im Reverse-Charge-Verfahren aber unüblich sei und folglich bei der Finanzverwaltung deutlich stärker auffalle. Dem ist grundsätzlich zuzustimmen; allerdings hängt die Indikatorwirkung angemeldeter Vorsteuerbeträge entscheidend von der Reichweite des Verfahrens ab.⁷⁰ Bei einem Schwellenwert von 5.000 EUR würden in Deutschland nur etwa 0,47 % aller erteilten Rechnungen unter das Reverse-Charge-Verfahren fallen.⁷¹ Gleichwohl sind dies diejenigen Rechnungen mit den höchsten vorsteuerabzugsfähigen Beträgen, sodass das Vorsteuervolumen um mehr als die Hälfte reduziert würde.⁷²

Dessen ungeachtet muss angemerkt werden, dass einerseits die missbräuchliche „Wandlung“ von steuerfreien in steuerpflichtige nationale Umsätze bei Umsätzen an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer oder Nichtsteuerpflichtige keinerlei Vor-

⁶⁸ Vgl. auch Europäische Kommission (2008b), S. 21.

⁶⁹ Vgl. Matheis/Groß (2006a), S. 386.

⁷⁰ Vgl. Leitzl (2010), S. 188.

⁷¹ Vgl. Nieskens (2006), S. 358.

⁷² Vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 14 f.

steuererstattungsansprüche entstehen lässt. Selbst bei Fällen von Kettenbetrug, in denen der Missbrauch durch den Subunternehmer beim Generalunternehmer tatsächlich zu (verdächtigen) Vorsteuererstattungsansprüchen führt, stellt sich dennoch die Frage, wie schnell die Finanzverwaltung anhand dieser Indikatorwirkung den Sachverhalt aufklären und letztlich die hinterzogenen Steuern Beitreiben kann. Schließlich erfolgt die Steuerhinterziehung gerade nicht durch den Vorsteuerabzugsbegehrenden Unternehmer. Zwar mag es gelingen, dem (den Vorsteuerabzug begehrenden) Generalunternehmer eine Beteiligung am Kettenbetrug nachzuweisen und diesen entsprechend haftbar zu machen.⁷³ Beim Missing-Trader-Betrug hingegen ist eine Beteiligung des Leistungsempfängers nicht erforderlich. Sofern dieser unwissend in den Betrug involviert wird, kann ihm der Vorsteuerabzug nicht versagt werden.

Eine weitere Möglichkeit zur Betrugseindämmung besteht darin, einen zusätzlichen Schwellenwert für die Umkehr der Steuerschuldnerschaft anzuwenden, wie dies der österreichische Vorschlag vorsieht. Demnach soll das Reverse-Charge-Verfahren auch dann zur Anwendung gelangen, wenn der Gesamtbetrag aller von einem Steuerpflichtigen an den Leistungsempfänger in Rechnung gestellten Entgelte im Steuerzeitraum über 40.000 EUR liegt.⁷⁴ Doch auch diese Schutzmaßnahme versagt, sofern der Missing Trader an eine Vielzahl anderer Steuerpflichtiger oder an Nichtsteuerpflichtige bzw. nicht Vorsteuerabzugsberechtigte Steuerpflichtige liefert.

5.2.3.1.2 Vorsteuerabzugsbedingte Ausfallrisiken

Vor diesem Hintergrund sollte eigentlich auf die Anwendung einer Bagatelldgrenze verzichtet werden. Die Festlegung eines solchen Schwellenwertes erscheint jedoch nicht nur aus administrativen Aspekten sinnvoll. Vielmehr wird dadurch das Reverse-Charge-Verfahren auf die Umsätze begrenzt, bei denen die einnahmeloosen Zahlungsströme am höchsten sind. Während nämlich bei Rechnung von unter 500 EUR fast 90 % der ausgewiesenen Umsatzsteuer aufkommenswirksam werden, liegt der Aufkommensan-

⁷³ Denn dieser ist typischerweise der Initiator des Betrugs und gründet die Subunternehmen nur zum Schein, vgl. Abschnitt 4.2.1.4.1.1.

⁷⁴ Vgl. Europäische Kommission (2006b), S 2.

5.2. Generelles Reverse-Charge-Verfahren

teil für Rechnungen von 5.000 EUR - 10.000 EUR bei nur noch 4,3 % und sinkt bei Rechnungen ab 10.000 EUR sogar auf unter 4 %.⁷⁵ Infolgedessen führt eine generelle Umkehr der Steuerschuldnerschaft zu einer deutlichen Verringerung der einnahmelosen Zahlungsströme und der damit verbundenen Volumina, weshalb das Verfahren geeignet erscheint, auch Ausfälle aufgrund von Vorsteuererschleichung oder Insolvenzen zu reduzieren.

Gegen das Reverse-Charge-Verfahren wird teilweise eingewandt, dass dadurch das Prinzip der fraktionierten Zahlungen aufgegeben werde.⁷⁶ Während das Ausfallrisiko derzeit auf alle Mitglieder einer Wertschöpfungskette nach Maßgabe ihres jeweiligen Wertschöpfungsanteils verteilt sei, würde durch die Umkehr der Steuerschuldnerschaft das gesamte Ausfallrisiko auf die letzte Stufe verlagert.⁷⁷ Nach Angaben der Kommission werden derzeit etwa 80 % des Mehrwertsteuer-Aufkommens der Mitgliedstaaten von weniger als 10 % der Steuerpflichtigen erbracht, weshalb nur relativ geringe Kontrollen zur Sicherung des größten Teils der Einnahmen ausreichend seien.⁷⁸ Unter einem Reverse-Charge-Verfahren verlagere sich der gesamte Steuererhebungsprozess auf die Einzelhandelsstufe, wodurch sich die bekannten Betrugsformen auf diese Stufe konzentrieren werden und in der Folge mit höheren Steuerausfällen zu rechnen sei.⁷⁹

Dem muss entgegen gehalten werden, dass im derzeitigen System die Umsatzsteuer zwar fraktioniert erhoben, wegen des zeitkongruent erfolgenden Vorsteuerabzugs aber nicht fraktioniert eingenommen wird.⁸⁰ Vielmehr führt auch die gegenwärtige Umsatzbesteuerung erst bei einem Umsatz auf der Endstufe tatsächlich zu Steueraufkommen.⁸¹ Das bedeutet, dass zwar 80 % des Aufkommens bei knapp 10 % der Steuerpflichtigen

⁷⁵ Eigene Berechnungen auf Basis der von PSP Peters Schönberger GmbH (2005b) für das Jahr 2002 angegebenen Daten (S. 14). Vgl. auch Abschnitt 4.2.1.5.

⁷⁶ Vgl. z. B. Europäische Kommission (2008a), S. 8. Vgl. auch die Ausführungen bei Ammann (2003) (S. 338 und 340) und Widmann (2006b) (S. 627) zu den diesbezüglichen Einwänden, vor allem seitens der EU-Kommission.

⁷⁷ Vgl. Tiedtke (2006), S. 252; ähnlich auch Europäische Kommission (2008b), S.20.

⁷⁸ Vgl. Europäische Kommission (2006b), S. 4.

⁷⁹ Vgl. Europäische Kommission (2008b), S. 20.

⁸⁰ Vgl. z. B. Widmann (2006b), S. 627; Ammann (2003), S. 339 f. Vgl. auch die Ausführungen in Abschnitt 4.2.1.3.

⁸¹ Vgl. Reiß (2002), der die Fraktionierung der Steuer für eine „optische Täuschung“ hält (S. 564).

erhoben wird; gleichzeitig aber ist davon auszugehen, dass ein Großteil des von der Kommission angeführten „sicheren“ Aufkommens umgehend an andere Steuerpflichtige als Vorsteuer erstattet wird. Zudem wurde gezeigt, dass bei Insolvenzen innerhalb der Unternehmerkette eine Einzelhandelssteuer sogar überlegen ist, was auch für das Reverse-Charge-Verfahren gelten sollte.

5.2.3.1.2.1 Insolvenzen

Was insolvenzbedingte Ausfallrisiken⁸² anbelangt, kann ein Reverse-Charge-Verfahren ohnehin nur bei Insolvenzen innerhalb der Unternehmerkette positive Wirkung entfalten. Bei Umsätzen an Nichtsteuerpflichtige bleibt sowohl bei Zahlungsunfähigkeit des Leistungserbringers als auch des -empfängers⁸³ die gesamte Wertschöpfung unbesteuert und das Mehrwertsteuersystem gleicht einer Einzelhandelssteuer. Denn trotz fraktionierter Erhebung wird auf den Vorstufen faktisch keine Steuer vereinnahmt. Nur für den Fall, dass Umsatzsteuerzahllast und Vorsteuerabzug beim Leistenden in denselben Steuerzeitraum fallen und sich folglich saldieren, kann durch die fraktionierte Erhebung ein fiskalischer Vorteil erlangt werden, welcher bei Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens nicht mehr besteht.

Bei Insolvenzen innerhalb der Unternehmerkette ist der Steuerausfall gegenwärtig auf einen Teil der gesamten Wertschöpfung begrenzt, wobei der Aufkommensverlust umso geringer (höher) ist, je weiter vorn (hinten) in der Kette die Insolvenz eintritt.⁸⁴ Die Nachholwirkung des Mehrwertsteuersystems sichert die Besteuerung ab der der Insolvenz nachfolgenden Stufe. Der Aufkommensverlust entsteht entweder durch den Ausfall von Umsatzsteuerzahllasten oder durch Uneinbringlichkeit berechtigter Vorsteuern oder durch Zusammenfallen beider Ausfallformen.⁸⁵ Sofern sowohl die Eingangs- als auch die Ausgangsumsätze des insolventen Unternehmers dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen, könnten diese Ausfälle vermieden werden (vgl. Abbildung 5.1).

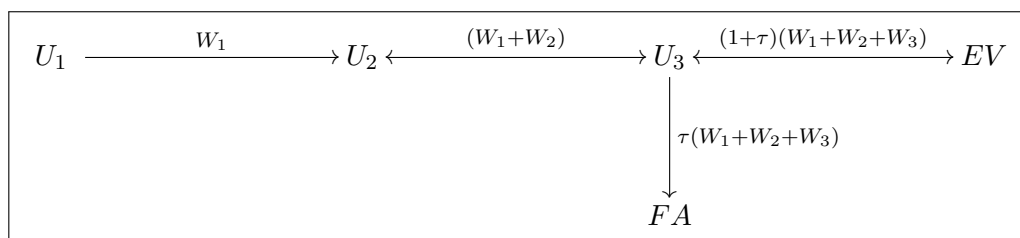
⁸² Vgl. Abschnitt 4.2.1.3 sowie Tabelle 4.3.

⁸³ Vgl. Abschnitt 4.2.1.3, Fall 1 und Fall 3.

⁸⁴ Vgl. Abschnitt 4.2.1.3, Fall 2a bis Fall 2c sowie Tabelle 4.3.

⁸⁵ Vgl. Abschnitt 4.2.1.3, Abbildung 4.6.

5.2. Generelles Reverse-Charge-Verfahren



Eigene Darstellung

Abbildung 5.1: Insolvenz innerhalb der Unternehmerkette im Reverse-Charge-Verfahren

Wird analog zum in Abbildung 4.6⁸⁶ dargestellten Beispiel U_2 zahlungsunfähig und kommt seinen Zahlungsverpflichtungen gegenüber U_1 nicht nach (dargestellt durch einen einseitigen Pfeil), kann dieser seine Forderung gegenüber U_2 abschreiben. Mangels Besteuerung bei U_1 zieht dies jedoch keine Berichtigung der Umsatzsteuer nach sich. Somit ist auch eine Vorsteuerkorrektur bei U_2 entbehrlich und es entfällt das Risiko, dass die Steuerbehörden berichtigte Vorsteuern niederschlagen müssen. Umgekehrt nimmt U_2 selbst keine Umsatzsteuer ein, falls für seine Ausgangsumsätze ebenfalls die Umkehr der Steuerschuldnerschaft gilt. Folglich besteht auch keine Gefahr, dass eingommene, aber nicht abgeführte Umsatzsteuer uneinbringlich wird. Die auf einer nachfolgenden Stufe (im Beispiel U_3) eintretende Nachholwirkung sichert die Besteuerung der gesamten Wertschöpfung. Somit ist eine generelle Umkehr der Steuerschuldnerschaft dem derzeitigen Erhebungsverfahren überlegen.

Dies gilt freilich nur insoweit, als das Reverse-Charge-Verfahren auch tatsächlich Anwendung findet. Sofern zwischenunternehmerische Umsätze unterhalb der Bagatellgrenze getätigt werden, bleiben die beschriebenen insolvenzbedingten Ausfallrisiken bestehen. Kann U_2 steuerfrei im Reverse-Charge-Verfahren erwerben, bleibt er aber Schuldner der auf seinen Ausgangsumsätzen lastenden Steuer, so ist die positive Aufkommenswirkung auf seine Eingangsumsätze, d. h. auf die Vermeidung uneinbringlich werdender berichtigter Vorsteuern, begrenzt. Umgekehrt wird lediglich der Ausfall von Umsatzsteuerzahllasten vermieden, wenn auf der Eingangsseite die Steuerschuldner-

⁸⁶ Siehe S. 116.

schaft nicht auf U_2 übergeht. Außerdem besteht die Gefahr, dass in Zahlungsschwierigkeiten befindliche Unternehmer ihre an Nichtsteuerpflichtige erbrachten Umsätze in größerem Umfang als bislang nicht bzw. nicht vollständig deklarieren, da sie ihre Liquidität nicht mehr mit Hilfe von Vorsteueransprüchen verbessern können.⁸⁷

In der Folge beschränkt sich auch die Steuerhinterziehung durch betrügerische Insolvenzen auf Umsätze unterhalb des Schwellenwertes. Aufgrund der oben skizzierten Indikatorwirkung hoher Vorsteuererstattungsansprüche steht jedoch zu vermuten, dass sich diese durch stärkere und gezieltere Kontrollmaßnahmen zumindest reduzieren ließen.⁸⁸ Insgesamt sind daher durch die Anwendung eines Reverse-Charge-Verfahrens positive Aufkommenseffekte zu erwarten.⁸⁹

5.2.3.1.2.2 Vorsteuererschleichung

Die Geltendmachung eines - dem Grunde oder der Höhe nach - tatsächlich nicht bestehenden Vorsteuerabzugs erfolgt zumeist mittels manipulierter oder gefälschter Rechnungen, wodurch Vorleistungen (Scheinumsätze) fingiert werden.⁹⁰ Ziel des unberechtigten Vorsteuerabzugs ist es, die eigene Umsatzsteuerzahllast zu verringern oder die Auszahlung von Vorsteuern zu erreichen. Durch eine Besteuerung im allgemeinen Reverse-Charge-Verfahren ließe sich das Hinterziehungsrisiko durch Vorsteuererschleichung erheblich reduzieren. Denn sofern Umsatzsteuer nicht offen in Rechnung gestellt wird, *„kann sie auch nicht als Vorsteuer hinterzogen werden“*.⁹¹

⁸⁷ Vgl. Gebauer (2008), S. 166.

⁸⁸ Besonderes Augenmerk auf Neugründungen.

⁸⁹ Ähnlich auch Gebauer (2008), S. 166; Himsel (2002), S. 594. Die Ergebnisse der „Planspiel“-Studie gehen von einer Reduzierung der insolvenzbedingten Ausfälle um etwa 32 % aus, vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 16 f. Demgegenüber konstatiert Tiedtke (2006), es sei *„durch die Systemumstellung eher mit einer Zunahme des einschlägigen Steuerausfalls zu rechnen als mit einer Abnahme“*, da *„die Konkursanfälligkeit eines Unternehmens mit steigender Substanz (Wertschöpfung) abnimmt“* (S. 252). Der Argumentation kann indes nicht gefolgt werden. Wie gezeigt, lassen sich Ausfälle bei Insolvenzen innerhalb der Unternehmerkette vermeiden, sofern sowohl die Eingangs- als auch die Ausgangsumsätze des insolventen Unternehmers dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen. Dies gilt unabhängig vom Wertschöpfungsanteil des zahlungsunfähigen Unternehmers.

⁹⁰ Vgl. dazu Abschnitt 4.2.1.4.2.

⁹¹ Vgl. Widmann (2002a), S. 590. Diese Aussage bezieht sich zwar auf das Mittler-Modell, gilt aber ebenso für das Reverse-Charge-Verfahren.

5.2. Generelles Reverse-Charge-Verfahren

Gleichwohl ist erneut anzumerken, dass die positive Wirkung aufgrund des angeordneten Schwellenwertes ohnehin begrenzt ist. Zudem besteht die Gefahr, dass sich Vorsteuererschleichungsaktivitäten in den nicht vom Reverse-Charge-Verfahren erfassten Bereich verlagern. Während bei Rechnungsbeträgen ab 5.000 EUR kein unberechtigter Vorsteuerabzug mehr möglich wäre, ist bei Rechnungsbeträgen bis 5.000 EUR mit einer Zunahme derartiger Betrugsszenarien zu rechnen. Dies würde im Vergleich zur derzeitigen Situation auch zu einem Anstieg aller Rechnungen in dieser Größenklasse und den damit verbundenen Vorsteuervolumina führen. Der Anteil aller unter das Reverse-Charge-Verfahren fallenden Rechnungen und daraus resultierenden Vorsteuerbeträgen würde sich reduzieren, weshalb auch die der Vorsteuererstattungsdeklaration zugesprochene Indikatorwirkung beeinträchtigt wäre. Insgesamt betrachtet ist es daher ungewiss, wie sich eine generelle Umkehr der Steuerschuldnerschaft auf den unberechtigten Vorsteuerabzug auswirkt und welche Aufkommenseffekte zu erwarten wären.

5.2.3.1.3 Andere Ausfallrisiken

Als Hauptargument gegen eine generelle Umkehr der Steuerschuldnerschaft werden Ausfallrisiken durch un versteuerten Endverbrauch angeführt, welche im Wesentlichen auf einer unberechtigten Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens beruhen. So kann ein grundsätzlich vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer steuerfreie Erwerbe für seine privaten Konsumzwecke oder für schattenwirtschaftliche Aktivitäten verwenden. Ebenso sind „Freundschaftsdienste“ in der Form denkbar, dass vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer steuerfreie Erwerbe für nichtvorsteuerabzugsberechtigte Personen tätigen.⁹²

Zudem resultieren mit dem R-Nummern-Betrug neue Betrugsrisiken, die in der missbräuchlichen Verwendung einer gültigen R-Nummer durch Unberechtigte oder einer nicht (mehr) gültigen R-Nummer sowie im Ausnutzen technischer Schwachstellen des Meldeverfahrens bestehen können.⁹³ Das Ergebnis ist eine Vielzahl von kleinen Be-

⁹² Vgl. Himsel (2002), S. 594 f.; Europäische Kommission (2008b), S. 20 f.

⁹³ Vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 24. Vgl. auch Himsel (2002), S. 595; Dziadkowski et al. (2002), S. 103 f.

trugsfällen, welche kontrolltechnisch indes viel schwieriger zu erfassen sind („Ameisenkriminalität“).⁹⁴ Daher wird angenommen, dass das Ausfallrisiko durch unversteuerten Endverbrauch mit einem Übergang der Steuerschuldnerschaft sogar ansteigen wird.⁹⁵

In der Tat erweitert ein allgemeines Reverse-Charge-Verfahren die Möglichkeiten eines steuerfreien Erwerbs, sodass Güter dem Schwarzmarkt einfacher und auch grenzüberschreitend zugeführt werden können. Werden steuerfrei erworbene Vorleistungen für schattenwirtschaftliche Aktivitäten verwendet, so bleibt im Gegensatz zum derzeitigen System die gesamte Wertschöpfung unbesteuert. Gleichzeitig steigt der aus den Schatteneinnahmen erzielbare Gewinn, weshalb sich der Anreiz zu schattenwirtschaftlichen Aktivitäten erhöhen dürfte.⁹⁶ Allerdings ist anzumerken, dass im gegenwärtigen System die Begrenzung des Steuerausfalls auf die letzte Wertschöpfungsstufe nur darauf beruht, dass der Steuerpflichtige die jeweiligen Vorleistungen nicht steuerlich geltend macht, da ansonsten ein auffälliges Missverhältnis zwischen Ausgangs- und Eingangsleistungen bestünde. Beim Reverse-Charge-Verfahren stellt sich die Situation ähnlich dar. Meldet der Steuerpflichtige den steuerfreien Erwerb nicht an, so riskiert er eine Aufdeckung durch die Steuerbehörden im Wege des angedachten Abgleichs mit den Einzelumsatzmeldungen des Leistenden. Die Deklaration des steuerfreien Erwerbs aber entspricht in ihrer Wirkung der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs aus den betreffenden Vorleistungen. Mithin ist davon auszugehen, dass Vorleistungen zur Vermeidung von Spuren wie bislang vorrangig bar bezahlt werden.⁹⁷

Das Risiko des unversteuerten Endverbrauchs durch missbräuchliche Verwendung der eigenen oder einer anderen R-Nummer wiederum ist durch die Einführung einer Bagatellgrenze beschränkt.⁹⁸ Die Missbrauchsmöglichkeiten sind umso geringer, je höher

⁹⁴ Vgl. Dziadkowski et al. (2002), S. 104.

⁹⁵ Vgl. Himsel (2002), S. 594 sowie Dziadkowski et al. (2002), die eine „deutliche Vergrößerung“ befürchten (S. 103).

⁹⁶ Vgl. Europäische Kommission (2008b), S. 20 f. sowie Europäische Kommission (2006b), S. 5.

⁹⁷ Vgl. Dziadkowski et al. (2002), S. 95 sowie Widmann (2002b), der aufgrund des zu schaffenden elektronischen Kontrollsystems sogar positive Effekte bei der Bekämpfung der Schwarzarbeit erwartet (S. 18).

⁹⁸ Vgl. Nieskens (2006), S. 358.

5.2. Generelles Reverse-Charge-Verfahren

dieser Schwellenwert ist.⁹⁹ Andererseits nimmt mit dem Schwellenwert auch der finanzielle Anreiz für einen R-Nummern-Betrug zu. Darüber hinaus aber gilt auch für den un versteuerten Endverbrauch, dass Reverse-Charge-Verfahren und das aktuelle System vergleichbar sind.

Nicht nachvollziehbar ist das Argument, wonach die psychologische Hemmschwelle für einen un versteuerten Endverbrauch im Vergleich zum geltenden Recht deutlich niedriger ausfällt, da nicht mehr gezielt unrichtige Angaben für Zwecke der Vorsteuererschleichung erforderlich sind, sondern der Steuerpflichtige lediglich „vergessen“ muss, den Sachverhalt in seiner Steuererklärung zu deklarieren.¹⁰⁰ Denn auch *de lege lata* werden Privatentnahmen bzw. -nutzungen im Rahmen der periodischen Steuererklärung deklariert,¹⁰¹ insoweit ist das fiskalische Risiko vergleichbar.¹⁰² Dies gilt auch, sofern eine unternehmerische Nutzung bereits bei Leistungsbezug ausgeschlossen ist. Es ist nicht ersichtlich, weshalb die psychologische Hemmschwelle für einen unberechtigten steuerfreien Erwerb im Reverse-Charge-Verfahren niedriger sein sollte als für die Geltendmachung eines ungerechtfertigten Vorsteuerabzugs nach geltendem Recht (Vorsteuererschleichung).

Das Ausfallrisiko durch die Erklärung von normalbesteuerten als steuerfreie innergemeinschaftliche Umsätze bleibt auch im Reverse-Charge-Verfahren bestehen; hinzu kommt die Gefahr der Deklaration normalbesteuerten als steuerfreie nationale Umsätze, für die der Erwerber die Steuer schuldet. Inwieweit daraus weitere Ausfälle resultieren, hängt entscheidend von der Effektivität des R-Checks ab. Gleichwohl erscheint es naheliegend, dass diese nicht vollständig vermieden werden können. Von einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft gänzlich unberührt bleibt die Möglichkeit, normalbesteuerte als differenzbesteuerte Umsätze zu deklarieren.

⁹⁹ Vgl. Dziadkowski et al. (2002), S. 95.

¹⁰⁰ Vgl. Gebauer (2008), S. 165.

¹⁰¹ Vgl. Abschnitt 4.2.1.4.1.1.

¹⁰² So auch Widmann (2002b), S. 18.

5.2.3.2 Administrierbarkeit

5.2.3.2.1 Anwendungsbereich

Die Einschränkung des Reverse-Charge-Verfahrens auf zwischenunternehmerische Umsätze erfolgt vor dem Hintergrund, dass diese steuerlich nicht belastet werden sollen. Damit sind aber auch die (Abgrenzungs-) Probleme einer als „ungenau“ geltenden Einzelhandelssteuer verbunden,¹⁰³ welche eigentlich durch die Einführung einer Mehrwertsteuer vermieden werden sollten. So kann der leistende Unternehmer lediglich die Gültigkeit der verwendeten R-Nummer sowie Name und Anschrift des unter dieser Nummer auftretenden Leistungsempfängers prüfen. Sofern kein Fall von R-Nummern-Betrug vorliegt, ist damit sichergestellt, dass der Leistungsempfänger ein zum Erwerb im Reverse-Charge-Verfahren berechtigter Unternehmer ist, nicht aber, dass die erworbene Leistung auch tatsächlich für unternehmerische Zwecke verwendet wird. Hierauf beruhen die beschriebenen Ausfallrisiken durch un versteuerten Endverbrauch. In Betracht dessen erklärt sich die weitere Beschränkung des Anwendungsbereiches auf Umsätze an vorsteuerabzugsberechtigte Steuerpflichtige, deren Ausgangsumsätze zu mindestens 10 % nicht vorsteuerschädlich sind,¹⁰⁴ wodurch z. B. Kleinunternehmer sowie zumeist auch Versicherungen, Banken, Ärzte oder Vermieter von vornherein von der Teilnahme am Reverse-Charge-Verfahren ausgeschlossen sind.

Darüber hinaus wird mit der Einführung einer gewissen Bagatellgrenze eine zusätzliche Restriktion vorgenommen, sodass das Reverse-Charge-Verfahren effektiv nur auf einen sehr geringen Teil aller Geschäftsvorfälle Anwendung findet. Wie oben gezeigt, ist diese Einschränkung insofern sinnvoll, als die Umkehr der Steuerschuldnerschaft dadurch auf den Teil der Rechnungen konzentriert wird, welche die höchsten Vorsteuervolumen generieren. Gleichzeitig kann kritisiert werden, dass hieraus höhere Befolgekosten für die Steuerpflichtigen resultieren, da eine Automatisierung von Geschäftsabläufen erschwert wird.¹⁰⁵

¹⁰³ Vgl. dazu Abschnitt 2.1.1.

¹⁰⁴ Vgl. Matheis/Groß (2006a), S. 382 f.

¹⁰⁵ Dies gilt insbesondere für die Anwendung eines doppelten Schwellenwertes, wie von Österreich

5.2. Generelles Reverse-Charge-Verfahren

Außerdem müssten die Steuerpflichtigen aufgrund der Systemdualität nunmehr zwei Verfahren beherrschen.¹⁰⁶ Zwar ist mit der Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze sowie dem auf bestimmte Umsätze beschränkten fakultativen Reverse-Charge-Verfahren bereits gegenwärtig eine gewisse Systemdualität gegeben.¹⁰⁷ Allerdings sind vom innergemeinschaftlichen Handel nur rund 9 % aller Steuerpflichtigen in der EU betroffen, wohingegen ein allgemeines Reverse-Charge-Verfahren von weitaus mehr Steuerpflichtigen angewandt werden müsste.¹⁰⁸ Selbst Unternehmen, die nur an Endverbraucher Leistungen erbringen, müssten unter Umständen ihre Eingangsleistungen im Reverse-Charge-Verfahren besteuern.

Nicht zuletzt kann die Systemdualität neue Ausfallrisiken nach sich ziehen. Umgekehrt scheint die Einführung einer Bagatellgrenze aus administrativen Gründen erforderlich. Andernfalls würde die Effektivität des der Betrugsaufdeckung und -prävention dienendem R-Checks verpuffen.¹⁰⁹ So verblieben selbst bei einem Schwellenwert von 5.000 EUR deutschlandweit noch immer zwischen 130 Mio.¹¹⁰ und 200 Mio.¹¹¹ Rechnungen, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht.

5.2.3.2.2 Kontrollmaßnahmen

Mittels der genannten Maßnahmen kann das Reverse-Charge-Verfahren gezielt auf die Umsätze konzentriert werden, die letztlich kein Aufkommen generieren. Zudem werden vor allem die Ausfallrisiken durch un versteuerten Endverbrauch verringert. Nichtsdestotrotz werden mit einem solchen Systemwechsel die Möglichkeiten eines steuerfreien

vorgeschlagen, vgl. ausführlich Price Waterhouse Coopers (2007), Rn. 119.

¹⁰⁶ Vgl. z. B. Nieskens (2006), S. 358; Dziadkowski et al. (2002), S. 105; Europäische Kommission (2006b), S. 4.

¹⁰⁷ Vgl. Matheis/Groß (2006a), S. 386 f.

¹⁰⁸ Vgl. Europäische Kommission (2008b), S. 20. Dziadkowski et al. (2002) beziffern die Anzahl der deutschen am innergemeinschaftlichen Handel teilnehmenden Unternehmen sogar mit nur 100.000 (S. 105), wohingegen schätzungsweise etwa 4 Mio. Steuerpflichtige unter ein generelles Reverse-Charge-Verfahren fallen würden (S. 97).

¹⁰⁹ Dziadkowski et al. (2002) halten unter Berufung auf Datenbankexperten einen Cross-check aller Einzelumsätze selbst bei Anwendung einer Bagatellgrenze noch für „*utopisch*“ (S. 104).

¹¹⁰ Vgl. Europäische Kommission (2006b), S. 6. Österreich schätzt, dass bei einer Bagatellgrenze von 10.000 EUR etwa 7 Millionen Rechnungen unter das Reverse-Charge-Verfahren fallen würden.

¹¹¹ Vgl. Matheis/Groß (2006a), S. 386.

Erwerbs deutlich erweitert. Aus diesem Grund sind umfangreiche Melde- und Kontrollpflichten seitens der beteiligten Unternehmer sowie effiziente Kontrollmöglichkeiten durch die Steuerbehörden unerlässlich. Das angedachte Verfahren¹¹² - R-Nummern-Abfrage, R-Meldung und R-Check - weist große Ähnlichkeit zur derzeitigen Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze auf (Überprüfung der MwSt-Nummer, Zusammenfassende Meldung und Informationsaustausch über MIAS¹¹³).

Wie im geltenden Recht schreibt das Reverse-Charge-Verfahren zudem keine korrespondierende Meldung durch den Erwerber vor. Vielmehr soll - analog zum gegenwärtigen System - eine Gegenprobe der vom Leistenden mit der periodischen Mehrwertsteuererklärung für einen bestimmten Leistungsempfänger abzugebenden Einzelumsatzmeldungen mit den von diesem im Rahmen der periodischen Mehrwertsteuererklärung summarisch erklärten Eingangsumsätze erfolgen.¹¹⁴ Anhand der Einzelumsatzmeldungen durch den Leistenden kann ein Abgleich zwar grundsätzlich erleichtert werden. Trotz alledem ist lediglich ein rudimentärer Cross-Check möglich, der allenfalls Differenzen zwischen Einzel- und Summenmeldungen aufdecken kann. Die Ursache für diese Abweichungen kann nur durch weitergehende Prüfungsaktivitäten der Steuerbehörden ausgemacht werden.¹¹⁵ Die derzeit bestehenden Kontrollprobleme, vor allem der erschwerte Abgleich von ZM und im Rahmen der Mehrwertsteuererklärung vorgenommener Erwerbsmeldungen, würden somit auf eine deutlich höhere Anzahl von Fällen ausgeweitet.¹¹⁶

Daher verwundert es nicht, dass die „Planspiel-Studie“ zu dem Ergebnis gelangt, der R-Check werde eine große Menge von Fehlermeldungen produzieren, und der Abgleich von Einzelbeträgen mit Summenwerten eine einzelfallbezogene Abweichungsana-

¹¹² Vgl. ausführlich PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 3 f. und 23 f. sowie Matheis/Groß (2006a), S. 383-385.

¹¹³ Vgl. Abschnitt 3.3.4.2.1 sowie Abschnitt 3.3.4.2.3.

¹¹⁴ Vgl. Matheis/Groß (2006a), S. 384; Ursprünglich sah die „Planspiel-Studie“ vor, dass Einzelumsatzmeldungen täglich vorzunehmen sind, vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 2. Sofern der Erwerber den Umsatz ohnehin nur im Rahmen seiner monatlichen Voranmeldung abgibt, kann auf tägliche Einzelumsatzmeldungen durch den Leistenden verzichtet werden.

¹¹⁵ Insoweit ergeben sich keine wesentlichen Verbesserungen im Vergleich zu einem auf summarischen Erklärungen basierenden Abgleich, vgl. ausführlich Europäische Kommission (2008b), S. 23-26.

¹¹⁶ So auch Dziadkowski et al. (2002), S. 105.

5.2. Generelles Reverse-Charge-Verfahren

lyse werde verhindert.¹¹⁷ Nichtsdestotrotz wird an diesem Verfahren festgehalten; die Lösung soll stattdessen in der *„Entwicklung eines speziell für den R-Check konzipierten elektronischen Risikomanagementverfahrens, welches vorgelagerte und automatisierte Prüfroutinen bzw. Plausibilitätsbeurteilungen im Massenverfahren ermöglicht“*, liegen.¹¹⁸ Völlig unverständlich ist, weshalb nicht auf eine korrespondierende Meldung durch den Erwerber zurückgegriffen wird, um einen effizienteren Abgleich zu ermöglichen. Die Einführung eines zudem noch zu entwickelnden Risikomanagementverfahrens dürfte weitaus aufwendiger sein.¹¹⁹

In Anbetracht dessen erscheint eine korrespondierende separate Meldung durch den Erwerber unverzichtbar für einen effizienten R-Check. Eine größtmögliche Kontrolle durch die Steuerbehörden wäre freilich auf Basis von Einzelumsatzmeldungen beider beteiligten Parteien gegeben. Sofern ein solcher Abgleich EDV-seitig zu komplex wäre,¹²⁰ kann stattdessen auf summarische Meldungen zurückgegriffen werden. Entscheidend ist, dass die Meldungen der Umsätze im Reverse-Charge-Verfahren getrennt von der periodischen Mehrwertsteuererklärung erfolgen.¹²¹

5.2.4 Fazit

Die Einführung eines allgemeinen Reverse-Charge-Verfahrens scheint grundsätzlich geeignet, sowohl grenzüberschreitende Betrugsszenarien als auch insolvenz- und andere vorsteuerabzugsbedingte Ausfallrisiken auf Fälle, in denen dieses Verfahren keine Anwendung findet, zu reduzieren. Gleichzeitig aber werden dadurch die Möglichkeiten eines steuerfreien Erwerbs erheblich erweitert. Folglich werden die derzeit bereits im Bereich der innergemeinschaftlichen Umsätze bestehenden Ausfallrisiken und Kontroll-

¹¹⁷ Vgl. ausführlich Matheis/Groß (2006a), S. 383-385.

¹¹⁸ Vgl. Matheis/Groß (2006a), S. 384 f.

¹¹⁹ Kritisch dazu auch Nieskens (2006), S. 359.

¹²⁰ Vgl. Dziadkowski et al. (2002), S. 104.

¹²¹ Vgl. ausführlich dazu Europäische Kommission (2008b), S. 26. Den Ergebnissen einer von der Kommission in Auftrag gegebenen Studie zur Quantifizierung der mit einem Reverse-Charge-Verfahren verbundenen Kosten zufolge sind hierbei Meldungen auf Monatsbasis täglichen Meldungen vorzuziehen, da diese sich als zu fehleranfällig erwiesen haben, vgl. Price Waterhouse Coopers (2007), S. 5. Anzumerken ist, dass die Ergebnisse dieser Studie sehr vorsichtig zu interpretieren sind, da lediglich 20 Unternehmen verschiedener Größe untersucht wurden.

probleme auf nationale Sachverhalte ausgeweitet. Anzunehmen ist, dass sich dadurch vor allem das Ausfallrisiko durch un versteuerten Endverbrauch erhöhen wird. Daneben birgt die unvermeidliche Systemdualität die Gefahr, dass steuerfrei im Reverse-Charge-Verfahren bezogene Eingangsleistungen in steuerpflichtige Ausgangsumsätze gewandelt werden - sei es durch Ausnutzen der Bagatellgrenze, durch gezielte Gestaltung der Zahlungsweise (bar/unbar) oder durch Leistungen an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Personen - und die darauf lastende Umsatzsteuer nicht abgeführt wird.

Besondere Bedeutung kommt daher der Festsetzung einer Bagatellgrenze zu. Hier ist jedoch ein gewisser Zielkonflikt festzustellen. Die durch un versteuerten Endverbrauch verursachten Ausfallrisiken sind umso geringer, je höher diese Grenze ist. Ebenso nimmt die Kontrolleffektivität mit der Höhe der Bagatellgrenze zu. Demgegenüber sollte im Hinblick auf insolvenzbedingte Ausfälle sowie Ausfälle durch betrügerische Insolvenzen stattdessen ein möglichst niedriger Schwellenwert gewählt werden. Bezüglich des Ausfallrisikos durch Missing-Trader-Betrug fällt das Ergebnis ambivalent aus. Einerseits sollte auf einen Schwellenwert verzichtet werden bzw. dieser so niedrig wie möglich festgelegt werden. Denn unterhalb eines Schwellenwertes bleibt die Möglichkeit für Missing-Trader-Betrug grundsätzlich erhalten.¹²² Andererseits stellt das Reverse-Charge-Verfahren eine weitere Option zur steuerfreien Warenbeschaffung dar, sodass analog zum un versteuerten Endverbrauch die Missbrauchsmöglichkeiten umso geringer sind, je höher diese Grenze ist.

Trotz der neuen Ausfallrisiken bzw. der Ausweitung bestehender Risiken geht die „Planspiel“-Studie insgesamt von Mehreinnahmen von etwa 3,8 Mrd. EUR jährlich aus.¹²³

¹²² Allerdings lohnt sich diese Betrugsform aufgrund der hohen Rüst- und Transaktionskosten erst ab einem bestimmten Wert, vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 18.

¹²³ Vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 31. Kritisch zu diesen Schätzungen Tiedtke (2006), wonach *„die Studie keinesfalls schlüssig darlegt, dass der mit einem Systemwechsel verbundene Nutzen überwiegt“*, sondern vielmehr negative Aufkommenswirkungen wahrscheinlich sind (S. 251 f.). Vgl. auch Himsel (2002), S. 596 f. zu den Schätzungen der Bund-Länder-Arbeitsgruppe, die per Saldo von jährlichen Mehreinnahmen über 2 Mrd. EUR ausgeht, allerdings unter der Annahme eines bereits bestehenden effektiven Kontroll- und Überwachungssystems. Dies dürfte derzeit allerdings nicht gegeben sein.

5.2. Generelles Reverse-Charge-Verfahren

Sowohl die EU-Kommission¹²⁴ als auch das ifo-Institut¹²⁵ sind hingegen der Ansicht, dass die fiskalischen Auswirkungen aufgrund der gegenläufigen Effekte nicht abgeschätzt werden können. Ob in der Summe Mehr- oder Mindereinnahmen resultieren, hängt entscheidend von der Wirksamkeit der Kontrollen ab. Zudem sind mit der Einführung des Verfahrens Kosten für die Steuerverwaltungen verbunden, deren Höhe wiederum vorrangig von den Kontrollmaßnahmen bestimmt wird.¹²⁶ Übersteigen diese Kosten eventuelle steuerliche Mehreinnahmen, ergibt sich aus dem Reverse-Charge-Verfahren kein fiskalischer Vorteil.¹²⁷ Allerdings scheinen die mit einem Systemwechsel verbundenen Kosten mindestens ebenso schwer quantifizierbar.¹²⁸

Letztlich kommen auch auf die Steuerpflichtigen Kosten durch die Systemumstellung zu.¹²⁹ Zu den einmaligen Kosten im Zeitpunkt der Einführung treten die laufenden Kosten aufgrund von Kontroll-, Dokumentations- und Berichtspflichten, Rechnungsstellung u. ä. Als besonders kostenintensiv erweist sich hierbei die ordnungsgemäße Anwendung eines Schwellenwerts.¹³⁰ Demgegenüber entfallen mit den zwischenunternehmerischen Zahlungsströmen auch eine Vielzahl von Buchungsbewegungen sowie gewisse mehrwertsteuerliche Problematiken, z. B. durch Berichtigung der steuerlichen Bemessungsgrundlage.¹³¹ Insgesamt aber dürften die Mehrkosten überwiegen.

¹²⁴ Vgl. Europäische Kommission (2008b), S. 26.

¹²⁵ Vgl. Dziadkowski et al. (2002), S. 86.

¹²⁶ Vgl. Europäische Kommission (2008a), S. 9.

¹²⁷ So auch Dziadkowski et al. (2002), S. 86.

¹²⁸ Vgl. Europäische Kommission (2008a), S. 9. Vor allem zur Aufklärung der im R-Check ermittelten Differenzen dürfte ein stark erhöhter personeller Bedarf bestehen. Der Bundesrechnungshof geht diesbezüglich von 1.400 bis 8.400 zusätzlichen Bediensteten aus, vgl. Himself (2002), S. 596. Das ifo-Institut schätzt den insgesamt durch Reverse-Charge verursachten personellen Mehrbedarf auf etwa 4.000 Bedienstete, vgl. Dziadkowski et al. (2002), S. 97 f.

¹²⁹ Vgl. dazu insbesondere PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 29 f. sowie die von der Kommission in Auftrag gegebene Studie zur Quantifizierung der mit einem Reverse-Charge-Verfahren verbundenen Kosten (Price Waterhouse Coopers (2007), Rn. 72-94). Die Ergebnisse sind jedoch nicht vergleichbar, da die „Planspiel“-Studie Gesamtkosten ermittelt, wohingegen die Studie der Kommission unternehmensbezogene Kosten berechnet. Zudem werden auch in diesem Bereich Schätzschwierigkeiten deutlich. So liegen die vom Institut „KMU Forschung Austria“ geschätzten Kosten für KMU erheblich über den in der Kommissionsstudie anhand der Daten von 5 KMU ermittelten, vgl. Europäische Kommission (2008a), S. 9; Price Waterhouse Coopers (2007), Rn. 79.

¹³⁰ Vgl. Europäische Kommission (2008a), S. 9.

¹³¹ Vgl. Gebauer (2008), S. 165.

Während ein allgemeines Reverse-Charge-Verfahren auf den ersten Blick sehr vielversprechend wirkt, da sowohl grenzüberschreitende Betrugsszenarien als auch insolvenz- und andere vorsteuerabzugsbedingte Ausfallrisiken reduziert werden könnten, ergibt sich bei näherer Betrachtung ein differenzierteres Bild. Die fiskalischen Auswirkungen sind nur schwer abschätzbar, allerdings ist keinesfalls gewiss, dass in der Summe tatsächlich Mehreinnahmen erzielt werden. Gleichzeitig sind mit einem solchen Systemwechsel umfangreiche Kontrollmaßnahmen erforderlich. Die gegenwärtigen Erfahrungen bei der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Handels verdeutlichen die Schwierigkeiten derartiger Kontrollen. Vor diesem Hintergrund ist von einer Einführung eines allgemeinen Reverse-Charge-Verfahrens abzuraten.

5.3 Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze

5.3.1 Vorüberlegungen

Wie gezeigt, hat die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Umsätze zu verschiedenen Betrugsformen innerhalb der EU geführt bzw. diese begünstigt. Das Reverse-Charge-System vermag zwar, Missing-Trader-Betrug einzudämmen, es beseitigt jedoch nicht den Bruch in der Kette. Zur effektiven Vermeidung der auf der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Umsätze beruhenden Betrugsformen kommt konsequenterweise nur die Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze in Betracht. Neben innergemeinschaftlichem Missing-Trader-Betrug könnte auch Steuerhinterziehung durch die Deklaration normalbesteuarter als differenzbesteuerte Umsätze sowie durch die Erklärung von steuerpflichtigen nationalen Umsätzen als steuerfreie innergemeinschaftliche Umsätze verhindert werden. Vorsteuerabzugsbedingte Ausfallrisiken hingegen bleiben von einer solchen Besteuerung unberührt.

Bislang konnte kein Konsens darüber gefunden werden, in welcher Form eine Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze erfolgen soll. Es gilt, eine administrativ praktikable Lösung zu finden, welche das Aufkommen dem Bestimmungsmitgliedstaat belässt, weder Wettbewerbsverzerrungen noch negative Anreizwirkungen auslöst und

5.3. Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze

nicht mit neuen Ausfallrisiken behaftet ist. Die nachfolgende Diskussion der in Frage stehenden Modelle verdeutlicht die Schwierigkeiten bei der Besteuerung innergemeinschaftlicher Transaktionen. Offensichtlich ist keiner dieser Vorschläge von der MwSt-SystRL gedeckt, sodass es eines einstimmigen Beschlusses bedarf (Art. 113, 114 AEUV).

5.3.2 (Modifiziertes) Binnenmarktprinzip

5.3.2.1 Darstellung

Im Hinblick auf drohende Betrugsmöglichkeiten, die aus der Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips bei gleichzeitigem Wegfall der Grenzkontrollen resultieren, war es von Anfang an das Ziel der EU, langfristig nach dem Ursprungslandprinzip zu besteuern. So bezeichnet Art. 402 MwStSystRL das geltende Recht denn auch als Übergangsregelung, die von einer endgültigen Regelung abgelöst wird, *„die auf dem Grundsatz beruht, dass die Lieferungen von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen im Ursprungsmitgliedstaat zu besteuern sind“*.¹³² Überdies wird eine Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip dem Binnenmarktgedanke besser gerecht als eine bestimmungsortbasierte.¹³² Die Kommission hat dabei aber keinesfalls ein „echtes“ Ursprungslandprinzip vor Augen, bei dem Exporte besteuert und Importe steuerfrei gestellt werden und die Steuereinnahmen so dem Produktionsstaat zufließen. Denn dieses lässt sich in einem Mehrwertsteuersystem mit Vorsteuerabzug nicht umsetzen.¹³³

Stattdessen beinhaltet die von der Kommission vorgeschlagene *„Regelung auf Grundlage der Besteuerung im Ursprungsland“*¹³⁴ daher ein Ursprungslandprinzip mit grenzüberschreitendem Vorsteuerabzug. Dieses modifizierte Ursprungslandprinzip wird auch als „Binnenmarktprinzip“ oder „Gemeinsamer-Markt-Prinzip“¹³⁵ bezeichnet. Das Binnenmarktprinzip sieht eine Besteuerung aller Lieferungen und Leistungen im Ursprungs-

¹³² Vgl. Scheffler (2002), S. 447; Stadie in Rau/Dürrwächter (2011), Vorbemerkung, Anm. 333.

¹³³ Vgl. Abschnitt 2.2.2.

¹³⁴ Europäische Kommission (2010a), S. 7.

¹³⁵ Alternativ wird auch der Begriff „Gemeinschaftsprinzip“ verwendet, vgl. Spengel (1993), S. 45. Die Kommission wurde vielfach für die entstandene terminologische Verwirrung kritisiert, vgl. u. a. Krause-Junk (1991), S. 147; Messere (1994), S. 666. Die Idee eines Ursprungslandprinzip mit grenzüberschreitendem Vorsteuerabzug (*„exporter rating“*) geht zurück auf Cnossen (1983).

land vor, unabhängig davon, ob sie an Unternehmer oder an Endverbraucher erbracht werden. Sofern steuerpflichtige Unternehmer Vorleistungen umsatzsteuerbelastet aus einem anderen Mitgliedstaat erwerben, unterliegen diese einer mehrfachen Besteuerung.¹³⁶ Um dies zu vermeiden, soll der Steuerpflichtige die im Ursprungsland gezahlte Umsatzsteuer in seinem Ansässigkeitsstaat als Vorsteuer erstattet bekommen.¹³⁷ Da die nachfolgenden Umsätze den dort geltenden Steuersätzen unterliegen, gelangt faktisch das Bestimmungslandprinzip zur Anwendung. Nur bei einem Erwerb durch Endverbraucher oder nicht vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer bleibt die Ware mit der Umsatzsteuer des Ursprungslandes belastet.

5.3.2.2 Bewertung

5.3.2.2.1 Wettbewerbswirkungen

Ökonomisch betrachtet ähnelt das Binnenmarktprinzip dem heutigen Übergangssystem, weswegen die oben genannten Kritikpunkte gleichermaßen gelten.¹³⁸ Die unerwünschten Wettbewerbswirkungen dürften indes noch verstärkt werden, da nunmehr auch nicht vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer den Steuersatz des Ursprungslandes zahlen, während sie im gegenwärtigen System mit dem Satz ihres Ansässigkeitsstaates belastet werden.¹³⁹ Für vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmen sind Steuersatzunterschiede immerhin insoweit entscheidungsrelevant, als sie ihre Liquidität beeinflussen. Angesichts der aus dem Binnenmarktprinzip resultierenden Wettbewerbsverfälschung und Verzerrungen von Standortentscheidungen¹⁴⁰ hält die Kommission

¹³⁶ Vgl. Spengel (1993), S. 46.

¹³⁷ Ein anderer Vorschlag bestand darin, für innergemeinschaftliche Erwerbe den Vorumsatz anzuwenden, was jedoch mit erheblichen praktischen Problemen verbunden wäre, vgl. Andel (1986), S. 486. Als weitere Alternative wurde ein sogenannter fiktiver Vorsteuerabzug in Höhe des Steuersatzes des Importstaates angebracht (vgl. Cnossen/Shoup (1987), S. 71; Krause-Junk (1990), S. 262), was wiederum als steuerliche Subvention für den Importeur kritisiert worden ist, vgl. Andel (1986), S. 486 f. Ein genereller Wechsel von Vorsteuer- zum Vorumsatzabzug wurde vermutlich mit Blick auf die praktischen Probleme bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die Tatsache, dass fast alle Mitgliedstaaten Tariffdifferenzierungen vorsehen, nicht in Betracht gezogen.

¹³⁸ Vgl. z. B. Genser/Schulze (1997), S. 51; Krause-Junk (1990), S. 260 f.

¹³⁹ Da sie über eine gültige MwSt-Nummer verfügen, können sie innergemeinschaftlich steuerfrei erwerben. Dem im Ansässigkeitsstaat steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb steht indes kein korrespondierender Vorsteuerabzug gegenüber.

¹⁴⁰ Vgl. Europäische Kommission (1996), S. 18.

5.3. Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze

eine „*weitgehende*“¹⁴¹ Harmonisierung der Mehrwertsteuersätze für erforderlich. Demnach sei ein einheitlicher Steuersatz zwar die am besten geeignete Lösung, dennoch sei „*nicht auszuschließen, daß eine Annäherung im Rahmen einer Bandbreite ausreichend sein könnte*“.¹⁴² Im Gegensatz zum derzeitigen System müssten die Mitgliedstaaten folglich einen wesentlichen Teil ihrer Steuerautonomie aufgeben.

Da die Mitgliedstaaten zu einem solchen Souveränitätsverlust bislang jedoch nicht bereit waren, sieht ein alternativer Vorschlag der Kommission vor, anstelle des Steuersatzes des Ursprungsmitgliedstaates einen einheitlichen Satz von 15 % anzuwenden (modifiziertes Binnenmarktprinzip).¹⁴³ Analog zum heutigen System wird der Empfänger eines innergemeinschaftlichen Umsatzes verpflichtet, diesen als innergemeinschaftlichen Erwerb steuerlich zu deklarieren. Der Mitgliedstaat des Erwerbs nimmt darauf hin eine Nachversteuerung in Höhe der Differenz zum nationalen Steuersatz vor; liegt der Steuersatz im Erwerbsland unter 15 %, etwa weil für den zugrunde liegenden Umsatz ein reduzierter Steuersatz gilt, wird dem Erwerber die Differenz erstattet. Vorsteuerabzugsberechtigte Steuerpflichtige könnten sowohl die vom Ursprungsmitgliedstaat erhobene Steuer in Höhe von 15 % als auch die vom Erwerbsland vorgenommene Nachversteuerung als Vorsteuer abziehen.

Nach Ansicht der Kommission ließen sich dadurch Wettbewerbsverzerrungen aufgrund unterschiedlicher Mehrwertsteuersätze vermeiden, sodass die Mitgliedstaaten ihre Steuersouveränität beibehalten könnten.¹⁴⁴ Wettbewerbswirkungen könnten allenfalls aufgrund unterschiedlicher Liquiditätseffekte resultieren.¹⁴⁵ Hierzu ist anzumerken, dass in Bezug auf zwischenunternehmerische Umsätze aufgrund des Vorsteuerabzugs Wettbewerbsverzerrungen grundsätzlich ausgeschlossen sind, unabhängig davon, ob der im Ursprungsmitgliedstaat geltende Steuersatz oder ein einheitlicher Steuer-

¹⁴¹ Vgl. Europäische Kommission (2010a), S. 7.

¹⁴² Vgl. Europäische Kommission (1996), S. 18.

¹⁴³ Vgl. zu den nachfolgenden Ausführungen Europäische Kommission (2008a), S. 4 f. sowie Europäische Kommission (2008b), S. 5 f.

¹⁴⁴ Vgl. Europäische Kommission (2008a), S. 4 f. sowie Europäische Kommission (2008b), S. 5 f.

¹⁴⁵ Vgl. Europäische Kommission (2008b), wonach „*the main competitive aspects could therefore be assumed to only arise from possible cash-flow effects*“ (S. 9).

satz zur Anwendung gelangt. Steuersatzunterschiede können daher nur für Nichtsteuerpflichtige und für nicht vorsteuerabzugsberechtigte Steuerpflichtige von Bedeutung sein. Unklar ist, ob die vorgesehene Nachversteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs ausschließlich für steuerpflichtige oder auch für nichtsteuerpflichtige Erwerber gelten soll.¹⁴⁶

Sofern lediglich Steuerpflichtige zur Deklaration des innergemeinschaftlichen Erwerbs verpflichtet sind, können Preiswirkungen für nicht vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer zwar vermieden werden. Das vorgeschlagene Konzept ähnelt der heutigen Besteuerungspraxis, bei der Wettbewerbsverzerrungen ebenfalls auf Umsätze an Endverbraucher begrenzt sind. Im Gegensatz zur derzeitigen Situation, bei der die jeweilige Steuersatzdifferenz zwischen Ursprungs- und Erwerbsmitgliedstaat entscheidend ist, würde die Besteuerung mit einem einheitlichen Steuersatz von 15 % den innergemeinschaftlichen Erwerb im Vergleich zum nationalen Erwerb fast immer steuerlich begünstigen, da bis auf Luxemburg alle Mitgliedstaaten einen höheren Steuersatz aufweisen. Nur für den Fall, dass der betreffende Umsatz im Erwerbsland einer Steuerermäßigung unterliegt, ist ein Erwerb auf dem inländischen Markt steuerlich vorteilhaft. Anzumerken ist jedoch, dass bei Beibehaltung der Sonderregelungen im Bereich des Versandhandels und für den Erwerb neuer Fahrzeuge die unerwünschten Preiswirkungen zumindest verringert werden.

Der Vorteil gegenüber einer Besteuerung mit dem Steuersatz des Ursprungsmitgliedstaates besteht somit einzig darin, dass für nicht vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer Wettbewerbsverzerrungen vermieden werden. Gleichzeitig dürfte dieses Konzept administrativ deutlich anspruchsvoller sein, wie die Erfahrungen mit der derzeitigen Erwerbsbesteuerung zeigen. Gänzlich vermeiden ließen sich Wettbewerbsverzerrungen nur, wenn auch Nichtsteuerpflichtige ihre innergemeinschaftlichen Erwerbe erklären und entsprechend nachversteuern müssten. Dies aber ist administrativ aufgrund der fehlen-

¹⁴⁶ Die Kommission führt hierzu aus, dass „*the purchaser would declare, in cases where he is not entitled to deduct the VAT in full, an intra-Community acquisition*“, vgl. Europäische Kommission (2008b), S. 5. Allerdings sind Endverbraucher ebenfalls nicht vorsteuerabzugsberechtigte Erwerber.

5.3. Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze

den Grenzkontrollen gerade nicht durchführbar. Nichtsteuerpflichtige würden nur dann einen Deklarationsanreiz haben, wenn der Umsatz in ihrem Mitgliedstaat ermäßigt besteuert wird.

Unabhängig davon, welcher Steuersatz zur Anwendung gelangt, vermag das Binnenmarktprinzip die Wettbewerbsbedingungen innerhalb der EU insoweit anzugleichen, als die Vorsteuer stets vorfinanziert werden muss, wohingegen dies im geltenden System nur bei nationalen Umsätzen der Fall ist.¹⁴⁷ Zwar kann die Vorsteuer aufgrund der Steuersatzdifferenzen in den Mitgliedstaaten¹⁴⁸ in unterschiedlicher Höhe anfallen.¹⁴⁹ Gleichwohl dürfte dieser Vorfinanzierungseffekt deutlich geringer sein als im derzeitigen System, welches innergemeinschaftliche Erwerbe faktisch steuerfrei stellt, sofern der Erwerber vorsteuerabzugsberechtigt ist. Allerdings handelt es sich jeweils nur um einen vorübergehenden Effekt und es erscheint fraglich, inwieweit dieser angesichts der kurzen Steuerzeiträume von i. d. R. ein bis drei Monaten tatsächlich Entscheidungsrelevanz entfaltet.

5.3.2.2.2 Aufkommenswirkungen

Eine bedeutende Folge des Binnenmarktpinzips sind die massiven Aufkommensverschiebungen von Nettoimportstaaten hin zu Nettoexportstaaten, da der Bestimmungsmitgliedstaat Umsatzsteuer als Vorsteuer erstatten muss, welche vom Ursprungsmitgliedstaat vereinnahmt wurde. Das Bestimmungslandprinzip wird somit nur im Hinblick auf den angewandten Steuersatz verwirklicht; hinsichtlich der Steueraufkommensverteilung ähnelt das Binnenmarktprinzip hingegen dem Ursprungslandprinzip.¹⁵⁰ Im Gegensatz zu einer ursprungslandbasierten Besteuerung, bei der im Bestimmungsmitgliedstaat nur die dortige Wertschöpfung der Besteuerung unterliegt ($T_b = \tau_b(V - R)$), führt das Binnenmarktprinzip aufgrund des Abzugs der im Ursprungsland gezahlten

¹⁴⁷ Vgl. Wohlfahrt (2011), S. 391.

¹⁴⁸ Bzw. ein von 15 % abweichender Satz.

¹⁴⁹ Vgl. Europäische Kommission (2008b), S. 9-11 ausführlich zu möglichen Liquiditätswirkungen. Demnach werden diese von den Zahlungsvereinbarungen zwischen den beteiligten Parteien, der Länge des Steuerzeitraums sowie dem Zeitpunkt der Vorsteuererstattung beeinflusst. Dies trifft indes auch auf nationale Umsätze zu.

¹⁵⁰ Vgl. Homburg (2007), S. 327.

Vorsteuer ($\tau_u R$) indes dazu, dass im Bestimmungsland faktisch mehr (weniger) als die Wertschöpfung besteuert wird, sofern der Steuersatz im Ursprungsland niedriger (höher) ist: $T_b = \tau_b V - \tau_u R$.

Nach Angaben der Kommission hätten 16 Mitgliedstaaten von den anderen 11 Mitgliedstaaten Steuerzahlungen in Höhe von ca. 30 Mrd. EUR zu erwarten.¹⁵¹ Da als wesentliche Voraussetzung für den Übergang zum Binnenmarktprinzip festgelegt wurde, dass ein solcher Wechsel nicht zu einer Verminderung der Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten führen dürfe,¹⁵² bedarf es eines geeigneten Umverteilungsmechanismus („*Clearing*“), welcher die Verteilung des Steueraufkommens nach dem Bestimmungslandprinzip gewährleistet. Die Ausgleichszahlungen können entweder mikroökonomisch auf Basis der transaktionsbezogenen Angaben der Steuerpflichtigen oder anhand makroökonomischer Daten ermittelt werden.¹⁵³ Im Gegensatz zum makroökonomischen Verfahren ist ein mikroökonomisches Clearing indes administrativ wesentlich aufwendiger.

Die Kommission stellte 1987 zunächst ein mikroökonomisches Clearing¹⁵⁴ und 1989 ein makroökonomisches Clearing auf Basis der EG-Handelstatistik und aggregierter Konsumdaten vor.¹⁵⁵ Beide Verfahren wurden als zu komplex, zu bürokratisch, untransparent und zu teuer kritisiert.¹⁵⁶ Überdies ergeben sich in beiden Fällen negative Anreizwirkungen. Ein mikroökonomisches Clearing reduziert den Anreiz für die Mitgliedstaaten, die Rechtmäßigkeit von Vorsteueransprüchen aus innergemeinschaftlichen Erwerben zu überprüfen, da letztlich die Clearingstelle für die Vorsteuererstattungen der Mitgliedstaaten aufkommt. Die nationalen Steuerbehörden würden stattdessen die Exporte stärker kontrollieren, um sicher zu stellen, dass die darauf lastende Umsatzsteu-

¹⁵¹ Vgl. Europäische Kommission (2008a), S. 6. Die Schätzungen basieren auf den Daten für das Jahr 2006.

¹⁵² Vgl. Europäische Kommission (1996), S. 16.

¹⁵³ Vgl. Lee/Pearson/Smith (1988), S. 22.

¹⁵⁴ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG (KOM(87) 322 endg.)

¹⁵⁵ Vgl. ausführlich zu diesen Vorschlägen Meyding (1991), S. 163-177; Forst (1989), S. 73-75; Genser (2003), S. 741-743.

¹⁵⁶ Vgl. Meyding (1991), S. 169; Genser (2003), S. 741. Zudem ist die EG-Handelstatistik ungeeignet, da keine Dienstleistungen erfasst werden, vgl. Bundesministerium der Finanzen (1994), S. 88 f.

5.3. Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze

er auch abgeführt wird.¹⁵⁷ Auch ein makroökonomisches Clearing vermindert den Anreiz zu einer effektiven Steuerdurchsetzung. Denn den damit verbundenen Kontrollkosten stehen nicht zwingend Mehreinnahmen gegenüber. Vielmehr hängen die Umsatzsteuereinnahmen eines Mitgliedstaates von der Erhebungseffizienz aller Mitgliedstaaten ab (fiskalische Externalität).¹⁵⁸

Nunmehr spricht sich die Kommission für ein bilaterales mikroökonomisches Clearing auf der Grundlage Zusammenfassender Meldungen¹⁵⁹ und unter Rückgriff auf neue Informationstechnologien¹⁶⁰ aus. Als Vorteil eines bilateralen Clearings wird angeführt, dass hierbei individuelle Besonderheiten wie z. B. die jeweilige Handelsbilanzstatistik, Erhebungs- und Kontrollmechanismen oder das gegenseitige Vertrauen besser berücksichtigt werden können.¹⁶¹ Darüber hinaus erhofft sich die Kommission einen stärkeren Anreiz für die Mitgliedstaaten, die Mehrwertsteuer ordnungsgemäß zu erheben und zu kontrollieren, da der Ursprungsmitgliedstaat stets die gemäß der ZM des Lieferanten ausgewiesene Mehrwertsteuer schuldet, auch wenn dieser die Steuer nicht abgeführt hat. Soweit der Ursprungsstaat einen Transfer der im Bestimmungsland zu Unrecht vergüteten Vorsteuerbeträge verweigern kann, würde sich auch der Anreiz zur Überprüfung von Vorsteuererstattungsansprüchen erhöhen.¹⁶²

5.3.2.2.3 Administration und Aufkommenssicherung

Unter dem Binnenmarktprinzip würden die aktuell bestehenden administrativen „Grenzkontrollen“ entfallen, wodurch die Komplexität des Systems sowie die damit verbunden bürokratischen Kosten und Risiken für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung erheblich reduziert werden könnten. Nationale und innergemeinschaftliche Umsätze würden steu-

¹⁵⁷ Vgl. Lee/Pearson/Smith (1988), S. 23.

¹⁵⁸ Vgl. ausführlich Genser (2003), S. 742 f; Sørensen (2001), S. 162.

¹⁵⁹ Vgl. Europäische Kommission (2008a), S. 6.

¹⁶⁰ Vgl. Europäische Kommission (2010a), S. 7 f.

¹⁶¹ Vgl. Europäische Kommission (2008b), S. 17.

¹⁶² Vgl. Leitl (2010), S. 232. Indes wird aus dem Kommissionsvorschlag nicht ersichtlich, ob und unter welchen Umständen dies der Fall ist. Die Kommission führt lediglich aus, dass Ausfälle aufgrund von Differenzbeträgen, die nicht aufgeklärt werden können, zu gleichen Teilen getragen werden sollen, wodurch wiederum erreicht werden soll, dass beide Mitgliedstaaten eine ordnungsgemäße Kontrolle ausüben, vgl. Europäische Kommission (2008a), S. 7.

erlich gleich behandelt, weshalb eine Differenzierung und eine Überwachung der physischen Warenbewegungen nicht mehr erforderlich wären. Aus diesem Grunde war die Kommission zunächst der Auffassung, dass ein Clearing „unter keinen Umständen auf Daten aus den Steuererklärungen der Steuerpflichtigen beruhen darf“.¹⁶³ Andernfalls würde die durch eine Besteuerung im Ursprungsmitgliedstaat erzielte Vereinfachung wieder zunichte gemacht.

Der nunmehr eingeschlagene Richtungswechsel hin zu einem modifizierten Binnenmarktprinzip hingegen bringt im Vergleich zum geltenden Recht keine administrative Vereinfachung mit sich. Nach wie vor müsste zwischen nationalen und innergemeinschaftlichen Umsätzen unterschieden werden. Da es bei einer Erwerbsbesteuerung in Höhe der Steuersatzdifferenz zum einheitlichen Satz von 15 % verbleibt, ergibt sich ohnehin die Notwendigkeit administrativer Grenzkontrollen in Form von Meldungen durch den Leistenden und korrespondierender Erwerbsmeldungen. Folglich kann auch für Zwecke der Aufkommensumverteilung auf die Daten aus der ZM zurückgegriffen werden. Allerdings sind die Vorschriften über das Vorliegen der Steuertatbestände und den Zeitpunkt der Steuerentrichtung in den Mitgliedstaaten nicht immer einheitlich ausgestaltet,¹⁶⁴ sodass die Entrichtung der Steuer im Ursprungsmitgliedstaat und der Vorsteuerabzug im Erwerbsmitgliedstaat in unterschiedliche Zeiträume fallen können. Für Zwecke des angedachten bilateralen Clearings müssten daher die Angaben in den Zusammenfassenden Meldungen entsprechend vereinheitlicht werden, was den bürokratischen Aufwand zusätzlich erhöht.¹⁶⁵

Hinsichtlich der Ausfallrisiken ist überdies anzumerken, dass beim modifizierten Binnenmarktprinzip die derzeitigen Hinterziehungsmöglichkeiten in Form des Missing-Trader-Betrugs sowie durch Erklärung nationaler als innergemeinschaftliche Umsätze grundsätzlich bestehen bleiben. Allerdings reduziert sich die Ausfallhöhe auf die Differenz zwischen dem jeweiligen nationalen Steuersatz und Einheitssatz.

¹⁶³ Vgl. Europäische Kommission (1996), S. 15.

¹⁶⁴ Vgl. hierzu Abschnitt 3.2.3.1.

¹⁶⁵ Vgl. Europäische Kommission (2008a), S. 6.

5.3.3 Einführung einer EU-Mehrwersteuer

5.3.3.1 Gemeinschaftsteuer

Der Kommissionsvorschlag aus dem Jahre 1996 hat eine Umgestaltung der Mehrwertsteuer in eine Gemeinschaftsteuer mit einem Finanzausgleich anhand statistischer Daten, ohne Mitwirkung der Unternehmen zum Ziel.¹⁶⁶ Mit einer solchen Gemeinschaftsteuer wäre dem Binnenmarktgedanken am weitesten entsprochen, da alle Umsätze einem EU-weit einheitlichen Steuersatz unterliegen und die so erzielten gemeinsamen Steuereinnahmen anhand eines geeigneten Schlüssels auf alle Mitgliedstaaten aufgeteilt werden. Um dem Konsumcharakter der Umsatzsteuer gerecht zu werden, sollte die Verteilung soweit möglich nach Maßgabe des Endverbrauchs erfolgen. Die administrativ aufwendige sowie schwer kontrollierbare Differenzierung zwischen nationalen und innergemeinschaftlichen Umsätzen würde entfallen, und steuersatzbedingte Preiswirkungen würden vermieden.¹⁶⁷

Die angedachte Gemeinschaftsteuer sieht eine Besteuerung aller innergemeinschaftlichen Umsätze eines Steuerpflichtigen an dem Ort vor, an dem der Leistungserbringer ansässig ist.¹⁶⁸ Die Aufkommensverteilung soll durch ein makroökonomisches Clearing auf Basis statistischer Daten über Steueraufkommen und Verbraucherverhalten in jedem Mitgliedstaat erfolgen.¹⁶⁹ Der jährliche in einem Mitgliedstaat erfolgte Endverbrauch soll anhand der Daten der VGR, den Input-Output-Tabellen und sonstiger Informationen (statistische Übersichten, Jahresberichte usw.) ermittelt werden. Das Verfahren gleicht der Berechnung der gesamtwirtschaftlichen Bemessungsgrundlage zur Abschätzung der Ausfallquote.¹⁷⁰ Jeweils hängt die so ermittelte mehrwertsteuerliche

¹⁶⁶ Vgl. Laser (1997), S. 378.

¹⁶⁷ Demgegenüber hält die Kommission eine Harmonisierung der Steuersätze innerhalb von Bandbreiten für ausreichend, vgl. Europäische Kommission (1996), S. 18. Aufgrund des Vorsteuerabzugs begrenzt auch eine Gemeinschaftsteuer Preiswirkungen infolge unterschiedlicher Steuersätze auf Umsätze an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Personen.

¹⁶⁸ Daher bezeichnet die Kommission dieses Konzept als „Einzelortprinzip“, vgl. Europäische Kommission (1996), S. 15. Alternative Bezeichnungen sind „Sitzlandbesteuerung“ bzw. „*Home State Taxation*“.

¹⁶⁹ Vgl. ausführlich dazu Europäische Kommission (1996), S. 16-17.

¹⁷⁰ Vgl. Abschnitt 4.1.2.

Bemessungsgrundlage von der Genauigkeit des geschätzten Schattenwirtschaftsvolumen ab. Im Gegensatz zur Berechnung der Ausfallquote muss dieses jedoch für die Ermittlung des Endverbrauchs herausgerechnet werden, da sich die Schattenwirtschaft einer Besteuerung gerade entzieht.

Sofern ein Mitgliedstaat die schattenwirtschaftlichen Aktivitäten nicht vollständig aus der VGR eliminiert, erhöht sich das ihm gemäß Clearingverfahren zustehende Umsatzsteueraufkommen. Dasselbe gilt für andere Formen der Steuerhinterziehung, die das Aufkommen eines Mitgliedstaates verringert haben. Im Ergebnis führt dies dazu, dass Mitgliedstaaten mit niedrigeren Hinterziehungsquoten Aufkommen verlieren würden, wohingegen Staaten mit vergleichsweise hohen Hinterziehungsquoten durch das makroökonomisch basierte Umverteilungsverfahren Mehraufkommen generieren könnten.¹⁷¹ Daneben kommt es zu den oben dargestellten negativen Anreizwirkungen, denn unter einer Sitzlandbesteuerung hängen die Umsatzsteuereinnahmen eines Mitgliedstaates von der Höhe des erfolgten Endverbrauchs laut VGR und von der Erhebungseffizienz aller Mitgliedstaaten ab.¹⁷² Das hieraus resultierende Haushaltsrisiko führte zur Ablehnung dieses Verfahrens durch die meisten Mitgliedstaaten.¹⁷³

Das Konzept ist mit der Besteuerung in Deutschland und anderen föderalen Staaten vergleichbar.¹⁷⁴ Zwar kann ein solches System als „*the simplest practical way to run a federalstate sales tax system (including VAT)*“¹⁷⁵ angesehen werden. Gleichwohl zeigen die Erfahrungen, dass neben politischen Hemmnissen und Auseinandersetzungen vor allem aufgrund der Aufkommensumverteilung negative Anreizwirkungen resultieren können. Gleichzeitig beeinträchtigt die föderale Struktur die Effektivität der Kontrollen durch die Finanzbehörden.¹⁷⁶ Zudem stellt es die wohl weitreichendste Sys-

¹⁷¹ Vgl. ausführlich Gebauer/Nam/Parsche (2005), S. 476-479.

¹⁷² Vgl. ausführlich Genser (2003), S. 742 f.

¹⁷³ Beim alternativ diskutierten Leistungsortmodell hingegen liegt der Ort des Umsatzes oft ohnehin im Bestimmungsland, sodass das zu verteilende Clearingvolumen wesentlich geringer ausfällt, vgl. ausführlich dazu Weber (2003), S. 423 f.

¹⁷⁴ Allerdings ist der für Deutschland in Art. 106 Abs. 3 und 4 GG festgelegte Aufteilungsmechanismus eher pauschaler Natur. Vgl. ausführlich dazu z. B. Brümmerhoff (2011), S. 708 f.

¹⁷⁵ Vgl. Tait (1988), S. 165.

¹⁷⁶ Vgl. z. B. Bundesrechnungshof (2000), S. 218; Gebauer/Parsche (2003), S. 43.

5.3. Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze

temänderung dar, vor allem hinsichtlich der Souveränität der Mitgliedstaaten. Denn im Gegensatz zum Binnenmarktprinzip würde sich die Aufkommensverteilung nicht mehr nur auf Steuereinnahmen aus grenzüberschreitenden Umsätzen beschränken, sondern sämtliche Umsatzsteuereinnahmen betreffen.

Unter Berücksichtigung der Erfahrungen in anderen föderalen Staaten wie Kanada,¹⁷⁷ Indien, Argentinien,¹⁷⁸ Brasilien¹⁷⁹ oder Russland¹⁸⁰ wurden daher Vorschläge für eine EU-Mehrwersteuer entwickelt, die der steuerlichen Souveränität der Mitgliedstaaten besser Rechnung tragen.¹⁸¹ Diese neue EU-Mehrwersteuer (EU-VAT) würde zusätzlich zu der auf nationaler Ebene zu erhebenden Mehrwertsteuer implementiert. Unterschiede ergeben sich in Bezug auf den konkreten Anwendungsbereich.

5.3.3.2 DVAT

Unter einer „Dual VAT“ (DVAT) nach kanadischem Vorbild¹⁸² bleiben die jeweiligen nationalen Mehrwertsteuern bestehen und werden um eine zusätzliche (supranationale) EU-Steuer ergänzt. Für Zwecke der nationalen Mehrwertsteuern würden innergemeinschaftliche Umsätze wie bislang weitestgehend bestimmungslandbasiert besteuert; die derzeitigen Ausnahmen bei der Besteuerung Nichtsteuerpflichtiger, z. B. für den Versandhandel, könnten beibehalten werden.¹⁸³ Die EU-VAT wiederum findet sowohl auf nationale als auch auf innergemeinschaftliche Umsätze Anwendung. Dadurch ist einerseits sichergestellt, dass grenzüberschreitende Umsätze zumindest auf supranationaler Ebene der Besteuerung unterliegen; gleichzeitig erleichtert dies (theoretisch) die Kontrolle der Erwerbsbesteuerung im Importstaat.¹⁸⁴

¹⁷⁷ Vgl. dazu Bird/Gendron (1998); Bird/Gendron (2000).

¹⁷⁸ Vgl. dazu Bird/Gendron (2001).

¹⁷⁹ Vgl. Varsano (2000); Bird/Gendron (2001).

¹⁸⁰ Vgl. dazu Baer/Summers/Sumley (1996).

¹⁸¹ Vgl. für einen Überblick z. B. Crawford/Keen/Smith (2011), S. 339-342 sowie Keen/Smith (2006), S. 882-884.

¹⁸² Vgl. ausführlich dazu Bird/Gendron (1998), wobei im Wesentlichen die je nach Provinz unterschiedliche Funktionsweise einer solchen DVAT vorgestellt wird, um hieraus Ansätze für die EU abzuleiten. Insoweit handelt es sich nicht um einen konkreten Systemvorschlag, sondern vielmehr um ein Grundkonzept, welches im Detail verschiedene Ausgestaltungsalternativen bietet.

¹⁸³ Vgl. Bird/Gendron (1998), S. 437.

¹⁸⁴ Vgl. Bird/Gendron (1998), S. 438 f.

Bezüglich der Administration der EU-VAT hält das kanadische duale System eine Vielzahl von Möglichkeiten bereit.¹⁸⁵ Vorzugsweise sollten supranationale und nationale Mehrwertsteuern von derselben Stelle verwaltet werden; bei separater Administration sollte zumindest eine enge Zusammenarbeit gewährleistet sein.¹⁸⁶ Während die Verwaltung durch eine zentrale EU-Behörde zu höheren administrativen Kosten führt, steht bei einer gemeinsamen Verwaltung beider Umsatzsteuern auf Ebene der Mitgliedstaaten zu befürchten, dass zumindest im Hinblick auf die EU-VAT unzureichende Anreize zur Steuerdurchsetzung bestehen.¹⁸⁷

Als wesentlicher Vorteil der DVAT kann angeführt werden, dass die Steuersatzhoheit der Mitgliedstaaten erhalten bliebe.¹⁸⁸ Außerdem ließe sich mit dieser parallelen Umsatzsteuer ein EU-eigenes Aufkommen generieren, wobei ein Steuersatz von 2 % bis 3 % zur Finanzierung aller EU-Aktivitäten vermutlich ausreichend wäre.¹⁸⁹ Überdies ist anzumerken, dass höhere Steuersätze wohl kaum möglich werden, ohne dass die Mitgliedstaaten ihre nationalen Sätze verringerten.¹⁹⁰ Denn die EU-VAT wird zusätzlich auch auf alle nationalen Umsätze erhoben und bewirkt folglich eine entsprechende Preissteigerung. Besonders Mitgliedstaaten, die bereits sehr hohe Steuersätze anwenden, sähen sich folglich gezwungen, diese zu reduzieren. Insoweit würde eine DVAT indirekt die Steuersatzautonomie der Mitgliedstaaten beeinflussen. Aufgrund der Anwendung der DVAT auch auf nationale Umsätze, scheint sie keine realistische Alternative für die EU zu sein.¹⁹¹

Gleichzeitig dürften die Aufkommenseffekte eher gering ausfallen. Grenzüberschreitende Betrugsformen würden bei einer Steuersatzhöhe von 2 % bis 3 % ihre Attrakti-

¹⁸⁵ Neben der Mehrwertsteuer auf kanadischer Bundesebene gibt es in den einzelnen Provinzen Mehrwert- oder Einzelhandelssteuern, die entweder getrennt oder gemeinsam auf Bundesebene oder auf Ebene der Provinzen verwaltet werden, vgl. Bird/Gendron (1998), S. 433-437.

¹⁸⁶ Vgl. Bird/Gendron (1998), S. 439.

¹⁸⁷ Vgl. ausführlich Keen/Smith (2000), S. 748.

¹⁸⁸ Vgl. Bird/Gendron (2000), S. 754.

¹⁸⁹ Vgl. Crawford/Keen/Smith (2011), S. 340.

¹⁹⁰ In Kanada wird auf Bundesebene ein Mehrwertsteuersatz von 7 % angewandt; entsprechend belaufen sich die Steuersätze in den einzelnen Provinzen auf nur 7,5 % bzw. 8 %. Alberta verzichtet auf eine eigene Besteuerung und 5 Provinzen wenden Einzelhandelssteuern an, vgl. Bird/Gendron (1998), S. 433-435.

¹⁹¹ Vgl. Keen/Smith (2000), S. 748.

5.3. Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze

vität beibehalten.¹⁹² Missing-Trader-Betrug und andere grenzüberschreitende Betrugsformen wären weiterhin möglich; das Hinterziehungspotential würde sich lediglich um 2 % bzw. 3 % reduzieren. Sofern entgegen der derzeitigen Regelungen auch für Nichtsteuerpflichtige eine bestimmungslandbasierte Besteuerung durch „*self-assessment*“¹⁹³ erfolgen soll, ließen sich zudem innergemeinschaftliche Erwerbe für private Konsumzwecke zu diesem niedrigen EU-VAT-Satz realisieren. Dadurch wären nicht nur Aufkommensverluste für die Mitgliedstaaten zu befürchten, sondern vor allem enorme Wettbewerbsverzerrungen.

Die Vermeidung von Steuerausfällen würde entscheidend davon abhängen, inwieweit die Steuerbehörden aus der Besteuerung mit der EU-VAT eine Erwerbsbesteuerung für Zwecke der nationalen Umsatzsteuer ableiten könnten. Analog zum derzeitigen System wird die Steuerbefreiung im Ursprungsmitgliedstaat und der steuerpflichtige Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat von verschiedenen Steuerverwaltungen erfasst. Die Verlinkung dieser Vorgänge auf nationaler Ebene mit der Besteuerung auf supranationaler Ebene läuft ins Leere, sofern auch die DVAT von den nationalen Behörden verwaltet wird. Bei supranationaler Verwaltung stellt sich die Situation ähnlich dar wie beim heutigen Informationsaustausch über MIAS. Indessen ist nicht ersichtlich, weshalb eine Besteuerung den Informationsaustausch verbessern sollte.

5.3.3.3 CVAT

5.3.3.3.1 Darstellung

Die von Mclure (2000) entwickelte CVAT („*Compensating VAT*“) basiert auf einem Vorschlag von Varsano (2000), der einen Übergang der ursprungslandbasierten Besteuerung in Brasilien in ein bestimmungslandbasiertes System ermöglichen soll.¹⁹⁴ Der CVAT unterliegen alle innergemeinschaftlichen Umsätze, unabhängig davon, ob

¹⁹² So auch Crawford/Keen/Smith (2011), S. 340.

¹⁹³ Cnossen (2008), S. 17.

¹⁹⁴ Vgl. Varsano (2000), der diese Umsatzsteuer als „*shared VAT*“ bezeichnet. Der Vorschlag von Mclure (2000) basiert auf einem früheren, von Varsano auf spanisch veröffentlichtem Working Paper. Vorliegend wird die englischsprachige Version des Varsano-Vorschlags referenziert.

sie an Steuerpflichtige oder Nichtsteuerpflichtige erbracht werden.¹⁹⁵ Steuerpflichtige Leistungsempfänger haben wie bislang einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu deklarieren, wobei sich Umsatzsteuerschuld und Vorsteuerabzug saldieren. Darüber hinaus besteht für Steuerpflichtige ein Anspruch auf Erstattung der CVAT. Für nichtsteuerpflichtige Erwerber hingegen bleibt der innergemeinschaftliche Erwerb in Höhe des CVAT-Steuersatzes belastet.¹⁹⁶ Die CVAT vermag also, eine Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze zu sichern, und gleichzeitig eine bestimmungslandbasierte Besteuerung zu erzielen. Für Nichtsteuerpflichtige gelangt hingegen der CVAT-Steuersatz zur Anwendung, unabhängig davon, aus welchem Mitgliedstaat sie den Erwerb tätigen.

Damit gleicht die CVAT dem von der Kommission angedachten modifizierten Binnenmarktprinzip, welches eine Besteuerung mit einem einheitlichen Satz von 15 % vorsieht. In beiden Fällen bleibt die steuerliche Differenzierung zwischen nationalen und innergemeinschaftlichen Umsätzen erhalten, sodass es weiterhin gewisser administrativer „Grenzkontrollen“ bedarf. Unterschiede ergeben sich jedoch bezüglich der Verwaltungshoheit der Steuer. Diese liegt im CVAT-Modell nämlich auf supranationaler Ebene,¹⁹⁷ wohingegen der Kommissionsvorschlag die Erhebung und Verwaltung durch die Mitgliedstaaten vorsieht. Dies ist der Grund, weshalb beide Besteuerungsformen trotz des an sich vergleichbaren Designs im Ergebnis sehr unterschiedlich wirken.

¹⁹⁵ Vgl. ausführlich zu den nachfolgenden Ausführungen Mclure (2000), S. 725-732. Allerdings beinhaltet der Vorschlag von Mclure (2000) neben der CVAT sowohl „state taxes“ als auch eine „federal VAT“. Vorliegend wird auf die Integration einer „federal VAT“ verzichtet, da dies nicht der Situation in der EU entspricht. Zudem wird dadurch das Verständnis unnötig erschwert, denn die doppelte Steuerstruktur hat auf die Funktionsweise der CVAT letztlich keinen Einfluss.

¹⁹⁶ Mclure (2000) differenziert jeweils zwischen „registered traders“ und „unregistered traders“, wobei die Abzugsfähigkeit der CVAT den „registered traders“ vorbehalten ist. Indes wird nicht ersichtlich, ob die Registrierung von der Vorsteuerabzugsberechtigung (für Zwecke der nationalen VAT) abhängt; vielmehr scheinen sich alle Steuerpflichtigen (freiwillig) registrieren zu können (S. 730). Daher wird vorliegend zwischen (vorsteuerabzugsberechtigten oder nicht vorsteuerabzugsberechtigten) Steuerpflichtigen und Nichtsteuerpflichtigen unterschieden. Dies ist nicht nur administrativ weniger aufwendig, sondern vermeidet auch Wettbewerbsverzerrungen für nicht vorsteuerabzugsberechtigte Steuerpflichtige, vgl. Abschnitt 5.3.2.2.1.

¹⁹⁷ Mclure (2000) unterstellt ursprünglich, dass die CVAT gemeinsam mit der (den) anderen Steuer(n) auf Bundesebene verwaltet wird (S. 726), merkt aber in FN 16 an, dass für die EU stattdessen ein von den Mitgliedstaaten gemeinsam verwalteter „CVAT fund“ in Frage käme. Crawford/Keen/Smith (2011), S. 339 sprechen von einer „single tax authority operating across all the jurisdictions“.

5.3.3.3.2 Bewertung

5.3.3.3.2.1 Aufkommenswirkungen

Der bedeutende Vorteil einer supranationalen Verwaltung besteht darin, dass CVAT-Zahlungen und Erstattungen über dieselbe Behörde abgewickelt werden, sodass sich eine Aufkommensverteilung (weitgehend) vermeiden lässt.¹⁹⁸ Zwar würden sich die Zahlungsströme nicht vollständig ausgleichen, da Nichtsteuerpflichtige nicht erstattungsberechtigt sind. Doch wäre das Clearingvolumen weitaus geringer, was die politische Akzeptanz eines Umverteilungsverfahrens verbessern würde. Eine Aufteilung des CVAT-Aufkommens nach Maßgabe des Endverbrauchs wäre indes vor allem für die leistenden Unternehmen mit hohen Bürokratiekosten verbunden, die für jeden Umsatz den Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers erfassen müssten. Alternativ könnten die CVAT-Einnahmen zur Finanzierung der CVAT-Behörde herangezogen werden. Dies würde zwar einen Verzicht der Mitgliedstaaten auf einen Teil ihrer Einnahmen voraussetzen, andernfalls aber müsste die Einführung der parallelen Verwaltungsstruktur anderweitig finanziert werden.¹⁹⁹

5.3.3.3.2.2 Aufkommenssicherung

Im Hinblick auf die Aufkommenssicherheit ist anzumerken, dass mit der CVAT eine Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze zunächst zwar gewährleistet ist. Allerdings ist die CVAT durch den Erwerber als Vorsteuer abziehbar. Während aber die zentrale CVAT-Behörde für die Erstattung der CVAT zuständig wäre, würden alle nachfolgenden nationalen Umsätze des Erwerbers weiterhin dezentral bei der jeweiligen nationalen Steuerbehörde deklariert. Daher ist ein schneller und effizienter Informationsaustausch zwischen beiden Behörden unabdingbar. Andernfalls besteht die Gefahr, dass Scheinunternehmer (Missing Trader) Leistungen CVAT-belastet beziehen, sich diese als Vorsteuer erstatten lassen und anschließend umsatzsteuerpflichtige na-

¹⁹⁸ Vgl. z. B. Genser (2003), wonach der „CVAT fund“ als „*micro-clearing authority*“ fungiert (S. 745).

¹⁹⁹ Vgl. Crawford/Keen/Smith (2011), die das politische Haupthindernis in der Finanzierung der CVAT-Behörde sehen (S. 339). Ähnlich auch Cnossen (2008), S. 16.

tionale Umsätze tätigen, die darauf lastende Umsatzsteuer nicht abführen und schließlich „verschwinden“. Da nicht die nationalen Steuerbehörden für die CVAT-Erstattung zuständig wären, bestünde ebenso wie gegenwärtig kein Anreiz zur Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat. Missing-Trader-Betrug wäre somit nach wie vor möglich. Demgegenüber ist beim modifizierten Binnenmarktprinzip dieselbe Verwaltungsstelle für die Erstattung der (im Ursprungsmitgliedstaat erhobenen) Umsatzsteuer zuständig, die auch sämtliche nationalen Umsätze überwacht, was Missing-Trader-Betrug faktisch unmöglich macht.

Das Ausmaß des Missing-Trader-Betrugs würde wohl vorrangig von der (wahrgenommenen) Aufdeckungswahrscheinlichkeit abhängen, und damit von der Effektivität des Informationsaustausches zwischen nationalen Steuerbehörden und der CVAT-Behörde.²⁰⁰ Insoweit gleicht die CVAT dem aktuellen MIAS-Informationsaustauschsystem.²⁰¹ Zur Vermeidung von Missing-Trader-Betrug könnte die Erstattung der CVAT von der Deklaration des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Ansässigkeitsstaat abhängig gemacht werden. Denkbar wäre, dass die nationalen Behörden auf Basis der Daten in der Mehrwertsteuererklärung eine elektronische Meldung mit Angabe der MwSt-Nummer des Steuerpflichtigen und der Bemessungsgrundlage aller in diesem Steuerzeitraum getätigten innergemeinschaftlichen Erwerbe an die CVAT-Stelle übermitteln und damit die CVAT-Erstattungen „freigeben“. Für die Steuerpflichtigen wäre dies mit gewissen Liquiditätsnachteilen verbunden, da Erstattungen unter Umständen etwas später erfolgen. Gleichwohl ließe sich so Missing-Trader-Betrug wirksam vermeiden.

5.3.3.3.2.3 Wettbewerbswirkungen

Auch unter einer CVAT werden Preiswirkungen auf Umsätze an Endverbraucher begrenzt.²⁰² Im Gegensatz zur derzeitigen Situation konkurriert der nationale Steuersatz

²⁰⁰ Die Missing-Trader-Problematik stellt sich bei McLure (2000) und Varsano (2000) nicht, da die CVAT gemeinsam mit der Mehrwertsteuer auf Bundesebene verwaltet wird.

²⁰¹ Vgl. Cnossen (2011), S. 381. Gleichwohl wäre eine zentral verwaltete CVAT wohl effizienter, da das MIAS entscheidend davon abhängt, wie schnell die Mitgliedstaaten Informationen dorthin übertragen.

²⁰² Vgl. dazu Abschnitt 5.3.2. Die derzeit geltenden Regelungen im Versandhandelsbereich zur Reduzierung von Wettbewerbsverzerrungen könnten beibehalten werden.

5.3. Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze

indes nicht mehr mit 26 anderen Steuersätzen, sondern nur noch mit dem Satz der CVAT.²⁰³ Während die Kommission diesen in Höhe des Mindestsatzes festlegt, so dass innergemeinschaftliche Erwerbe im Vergleich zum nationalen Erwerb fast immer steuerlich begünstigt sind, hält Mclure (2000) eine Orientierung am durchschnittlichen Steuersatz aller Mitgliedstaaten für angebracht.²⁰⁴

Gänzlich vermeiden ließen sich Wettbewerbsverzerrungen nur, wenn auch Nichtsteuerpflichtige ihre innergemeinschaftlichen Erwerbe erklären und entsprechend nachversteuern müssten. Ein Deklarationsanreiz bestünde aber nur, sofern der Umsatz im Bestimmungsmitgliedstaat niedriger besteuert wird. Dazu müsste der CVAT-Satz den EU-weit höchsten Satz annehmen. Die CVAT hätte dann den Charakter einer Sicherungssteuer. Dadurch ließe sich zwar eine bestimmungslandbasierte Besteuerung erzielen, allerdings entstünden wohl unverhältnismäßig hohe administrative Kosten. Es erscheint daher zweckmäßiger, die Wettbewerbsverzerrungen hinzunehmen und durch Maßnahmen wie die derzeit bestehenden Sonderregelungen zu verringern.

Darüber hinaus schlägt Mclure (2000) vor, elektronisch erbrachte Dienstleistungen²⁰⁵ generell dem CVAT-Satz zu unterwerfen, da bei diesen der Ansässigkeitsort des Erwerbers nur schwer feststellbar bzw. verifizierbar ist. Folglich lässt sich selbst die Unterscheidung zwischen nationalem und grenzüberschreitendem Umsatz nicht zweifelsfrei treffen.²⁰⁶ Angesichts dessen erscheint diese Vereinfachung durchaus sinnvoll, wenngleich sie freilich mit gewissen Wettbewerbsverzerrungen verbunden ist. Diese sind wiederum auf Umsätze an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Steuerpflichtige und Nichtsteuerpflichtige beschränkt; für vorsteuerabzugsberechtigte Erwerber hingegen ist es irrelevant, ob der Umsatz mit CVAT oder nationaler Umsatzsteuer belastet ist. Umgekehrt bestünde für Anbieter elektronisch erbrachter Dienstleistungen kein Anreiz mehr zu Standortverlegung bzw. Handelsumlenkungen. Eine wesentliche Folge ist indes, dass

²⁰³ Vgl. Wohlfahrt (2011), S. 391.

²⁰⁴ Vgl. Mclure (2000), S. 730.

²⁰⁵ Mclure (2000) spricht von „*sales of digitized content over the Internet*“ (S. 726).

²⁰⁶ Demzufolge müssten aber auch Umsätze an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Erwerber der CVAT unterliegen.

ein Teil der nationalen Bemessungsgrundlagen nunmehr der CVAT unterliegen. Hierdurch würde sich das Clearingvolumen deutlich erhöhen.

5.3.3.4 VIVAT

5.3.3.4.1 Darstellung

Eine EU-Steuer in Form einer VIVAT („Viable Integrated VAT“)²⁰⁷ erfasst im Gegensatz zur CVAT nur zwischenunternehmerische Umsätze. Sie weitet den Anwendungsbereich der EU-VAT aber insoweit aus, als auch nationale zwischenunternehmerische Umsätze der VIVAT unterliegen. Im VIVAT-System muss folglich nicht zwischen nationalen und innergemeinschaftlichen Umsätzen unterschieden werden, was einen erheblichen administrativen Vorteil dieser Methode darstellt. Zur Vermeidung von VIVAT-Rückerstattungen sollte der Steuersatz der VIVAT nicht über dem nationalen Steuersatz für Umsätze an Endverbraucher liegen;²⁰⁸ innerhalb der EU sollte er sich demnach am Mindeststeuersatz orientieren. Parallel zum ermäßigten nationalen Steuersatz ist ein ermäßigter VIVAT-Satz angedacht.²⁰⁹

Administration und Erhebung der VIVAT können entweder auf europäischer Ebene erfolgen oder bei den Mitgliedstaaten verbleiben. Während der ursprüngliche Vorschlag die Verwaltung durch eine supranationale Stelle favorisierte,²¹⁰ scheint die Literatur von einer Verwaltung durch die nationalen Steuerbehörden in den Mitgliedstaaten auszugehen.²¹¹ Dies hätte zwar den Vorteil, dass die Erhebungshoheit bei den Mitgliedstaaten verbleibt und die Steuerpflichtigen keine separaten Steuererklärungen erstellen müssen. Gleichwohl ergibt sich daraus die Notwendigkeit zur Aufkommensumverteilung, denn VIVAT, die von einem Mitgliedstaat eingenommen wird, muss durch einen anderen Mitgliedstaat als Vorsteuer ausbezahlt werden.²¹² Infolge der Anwendung eines EU-weit

²⁰⁷ Der Vorschlag geht zurück auf Keen/Smith (1996) und Keen (2000). Vgl. zu den nachfolgenden Ausführungen daneben auch Keen/Smith (2000).

²⁰⁸ Vgl. Keen/Smith (1996), S. 403.

²⁰⁹ Andernfalls würde sich bei Unternehmern, die vorrangig an Endverbraucher bzw. zum ermäßigten Steuersatz leisten, ein Vorsteuerüberschuss ergeben, vgl. Keen/Smith (1996), S. 403.

²¹⁰ Vgl. Keen (2000), S. 13.

²¹¹ Vgl. z. B. Cnossen (2011), S. 379; Genser (2003), S. 745.

²¹² Daraus ergeben sich wiederum die bereits beschriebenen negativen Anreizwirkungen im Hinblick

5.3. Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze

einheitlichen Steuersatzes erscheint jedoch ein multilateraler Clearingmechanismus auf Basis der EU-Handelstatistik für ausreichend.²¹³

5.3.3.4.2 Bewertung

5.3.3.4.2.1 Identifikation des Leistungsempfängers

Als Hauptkritikpunkt an der VIVAT wird angeführt, dass die VIVAT eine Unterscheidung von zwischenunternehmerischen Umsätzen und Umsätzen an Endverbrauchern erfordert, welche deutlich schwieriger als die Differenzierung zwischen nationalen und innergemeinschaftlichen Umsätzen sei.²¹⁴ Somit entstünden sowohl für Unternehmen als auch für die Finanzverwaltung zusätzliche bürokratische Kosten.²¹⁵ Dadurch geht ein wesentlicher Vorteil des Mehrwertsteuersystems verloren. Andererseits muss diese Differenzierung bereits gegenwärtig zumindest für grenzüberschreitende Sachverhalte vorgenommen werden. In analoger Vorgehensweise könnte die Unternehmereigenschaft auch für nationale Umsätze anhand der MwSt-Nummer nachgewiesen werden. Umsätze müssten also stets dem (höheren) nationalen Steuersatz unterliegen, es sei denn, der Erwerber verfügt über eine gültige MwSt-Nummer.²¹⁶ Letztlich aber ermöglicht dies nur die Feststellung des steuerlichen Status des Erwerbers; die Prüfung, ob eine VIVAT-belastete Leistung tatsächlich unternehmerisch oder privat verwendet wird, obliegt im Rahmen des Vorsteuerabzugs den Finanzbehörden.

Aufgrund des niedrigeren VIVAT-Satzes besteht somit die Gefahr, dass Leistungen für private Zwecke zum VIVAT-Satz erworben und nicht als Vorleistungen deklariert werden. Das Ausfallrisiko ist in diesem Fall zwar auf die Steuersatzdifferenz beschränkt, welche aktuell indes bis zu 10 % betragen würde. Vor allem für hochpreisige Güter

auf Kontrolle und Steuerdurchsetzung, vgl. auch Keen (2000), S. 13. Die mit dem Clearing verbundenen Anreiz- und Verteilungsprobleme wären umso geringer, je niedriger der VIVAT-Satz ist, vgl. Sörensen (2001), S. 163. Allerdings sollte der VIVAT-Satz im Hinblick auf Missing-Trader-Betrug eine gewisse Höhe erreichen, vgl. dazu Abschnitt 5.3.3.2.

²¹³ Vgl. Genser (2003), S. 745; Keen/Smith (1996), S. 405.

²¹⁴ Vgl. z. B. Cnossen (2001), S. 497.

²¹⁵ Vgl. Crawford/Keen/Smith (2011), S. 341 f.

²¹⁶ Vgl. Keen/Smith (1996), S. 403 und 406.

dürfte daher ein hoher Anreiz für einen (missbräuchlichen) Erwerb zum VIVAT-Satz bestehen, zumal die Aufdeckungswahrscheinlichkeit als gering einzuschätzen ist. Um derartigen Missbrauch zu vermeiden, müsste ähnlich wie im Reverse-Charge-Verfahren die (neue) Identifikationsnummer an die Vorsteuerabzugsberechtigung gekoppelt werden, was zu einem erhöhten administrativen Aufwand führt.²¹⁷ In jedem Falle kann es nicht dem Leistenden zugemutet werden, Nachforschungen über den tatsächlichen Verwendungszweck anzustellen.

5.3.3.4.2.2 Ertrags- und Steuersatzhoheit

Einen bedeutenden Vorteil der VIVAT sehen die Autoren darin, dass durch die Beschränkung auf zwischenunternehmerische Umsätze die Ertrags- und Steuersatzhoheit der Mitgliedstaaten faktisch erhalten bleibt, da keine „*revenue-relevant tax rate*“ betroffen ist.²¹⁸ Denn das Umsatzsteueraufkommen wird aus Umsätzen an Endverbraucher generiert; diese aber unterliegen weiterhin den nationalen Umsatzsteuern, sodass die Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten unverändert blieben.²¹⁹ Dem liegt offenbar die Annahme zugrunde, dass alle Steuerpflichtigen zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind. Aufgrund der im geltenden Recht bestehenden unechten Befreiungen erzielen die Mitgliedstaaten jedoch auch aus zwischenunternehmerischen Umsätzen Steueraufkommen, welches nunmehr VIVAT-Steueraufkommen darstellen würde, an dem der betreffende Mitgliedstaat nur noch gemäß des festgelegten Clearingverfahrens partizipiert.

Ein Clearingverfahren müsste folglich nicht nur gewährleisten, dass grenzüberschreitende Umsätze exakt identifiziert und von den nationalen VIVAT-besteuerten Umsätzen separiert werden können, sondern auch zwischen besteuerten und steuerfreien Umsätzen differenzieren, um eine Verschiebung von Bemessungsgrundlagen zu vermeiden. Sofern dies gelingt, ist den Mitgliedstaaten im VIVAT-System dennoch die Steuersatzhoheit für Umsätze an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Steuerpflichtige (z. B. Banken, Ver-

²¹⁷ Zu klären wäre insbesondere, wie mit nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigten Steuerpflichtigen zu verfahren ist, und wie Änderungen bezüglich des Vorsteuerabzugsrechts zu handhaben sind.

²¹⁸ Vgl. Keen/Smith (2000), S. 749; Keen/Smith (1996), S. 404.

²¹⁹ Crawford/Keen/Smith (2011), S. 341.

5.3. Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze

sicherungen) genommen. Demzufolge können sich die hieraus generierten Einnahmen selbst dann verringern, wenn es aufgrund des Umverteilungsmechanismus gelingt, die Bemessungsgrundlage zu erhalten.²²⁰

5.3.3.4.2.3 Verwaltungshoheit

Bei einer Verwaltung auf europäischer Ebene ließe sich ein Clearing grundsätzlich vermeiden, da die Zahlungsströme über dieselbe Behörde abgewickelt würden.²²¹ Sofern Vorsteuerabzugsbeschränkungen existieren, generiert jedoch auch eine zentral verwaltete VIVAT Aufkommen, für welches ein geeigneter Clearingmechanismus gefunden werden muss. Eine Alternative wäre, die VIVAT stets als Vorsteuer zu erstatten und den Umsatz gleichzeitig dem nationalen Steuersatz zu unterwerfen.²²² Bei dieser Vorgehensweise würde kein VIVAT-Aufkommen erzeugt, sodass ein Clearing nicht erforderlich wäre. Zudem ließen sich Wettbewerbsverzerrungen für nicht vorsteuerabzugsberechtigte Steuerpflichtige sowie Steuerarbitrage durch missbräuchliche Verwendung der MwSt-Nummer für private Konsumzwecke vermeiden.

Allerdings besteht bei einem niedrigeren VIVAT-Satz erneut kein Anreiz, den Erwerb als Vorleistung zu deklarieren; vielmehr müsste sich der VIVAT-Satz am höchsten EU-weiten Mehrwertsteuersatz orientieren. Voraussetzung ist zudem eine enge Zusammenarbeit zwischen der die VIVAT verwaltenden Behörde und den nationalen Finanzverwaltungen. Überdies sind mit einer zentralen Verwaltung auch Nachteile verbunden. Erstens müssten Steuerpflichtige zwei separate Steuererklärungen erstellen. Darüber hinaus wäre eine effektive Steurdurchsetzung gefährdet, da die europäische VIVAT-Behörde auch alle nationalen zwischenunternehmerischen Umsätze zu kontrollieren hätte.²²³ Aus diesem Grund scheidet eine Verwaltung auf europäischer Ebene aus.

²²⁰ Während Luxemburg aufgrund des Mindestsatzes keine Einnahmeverluste zu befürchten hat, ist dies z. B. für Malta und Großbritannien zumindest dann nicht der Fall, wenn sich der VIVAT-Satz am Mindeststeuersatz orientiert.

²²¹ Vergleichbar dem „CVAT fund“, s. o. Abschnitt 5.3.3.3.2.

²²² Vgl. Wohlfahrt (2011), S. 392.

²²³ Vgl. Wohlfahrt (2011), S. 392.

Aus einer dezentralen Verwaltung auf Ebene der Mitgliedstaaten resultiert hingegen die Gefahr erhöhter Vorsteuererschleichungen. Während gegenwärtig die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Umsätze zu Steuerhinterziehung durch Vortäuschung innergemeinschaftlicher Umsätze führt, kann es unter einer VIVAT spiegelbildlich zum Vortäuschen von Importen kommen, um einen nicht bestehenden Vorsteuerabzug in Anspruch zu nehmen.²²⁴ Wie in Abschnitt 4.2.1.4.2 dargelegt, existieren bereits im geltenden Recht Betrugsfälle durch Manipulation bzw. Fälschung von Eingangsrechnungen. Da ein Abgleich von Vorsteueransprüchen mit Umsatzsteuerdeklarationen derzeit allenfalls stichprobenartig oder aufgrund von Plausibilitätsüberlegungen vorgenommen werden kann, ist die Aufdeckungswahrscheinlichkeit eingeschränkt.

Im Rahmen der VIVAT dürften die Aufdeckungsmöglichkeiten noch weitaus geringer sein. Schließlich verfügen die Steuerbehörden des (vermeintlichen) Import-Mitgliedstaates über keine Kontrollbefugnisse im Mitgliedstaat des vermeintlichen Rechnungsausstellers, sondern könnten lediglich im Wege der Amtshilfe um Auskunft bitten. Der Abgleich von Eingangsrechnungen anderer Mitgliedstaaten wird zusätzlich dadurch erschwert, dass keine Einzelumsatz- sondern aggregierte Import- bzw. Exportmeldungen erfolgen, sodass eine Verlinkung von Umsätzen wie im aktuellen MIAS nicht möglich ist.²²⁵ Angesichts dessen ist mit einem deutlich erhöhten Ausfallrisiko durch Vorsteuererschleichung anhand gefälschter Importrechnungen zu rechnen.

5.3.4 Fazit

Die Besteuerung innergemeinschaftlicher Transaktionen stellt eine geeignete Lösung dar, um Ausfallrisiken durch grenzüberschreitenden Betrug zu verhindern. Mangels physischer Grenzkontrollen kommt nur eine Besteuerung im Ursprungsmitgliedstaat in Betracht, welche indes nur bei gleichzeitiger Harmonisierung der Steuersätze wettbewerbsneutral ausgestaltet werden kann. Bleiben die Steuersatzdifferenzen bestehen, löst eine Besteuerung Preiswirkungen aus. Bei den oben diskutierten Alternativen sind

²²⁴ Vgl. Cnossen (2008), S. 15.

²²⁵ Vgl. Cnossen (2011), S. 380.

5.3. Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze

diese jedoch - im Gegensatz zum Ursprungslandprinzip - auf Umsätze an Nichtsteuerpflichtige sowie ggf. auf Umsätze an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Steuerpflichtige beschränkt.

Darüber hinaus ist eine ursprungslandbasierte Besteuerung mit Aufkommensverschiebungen verbunden. Der Kommissionsvorschlag einer Gemeinschaftssteuer ist in dieser Hinsicht am weitreichendsten, da sämtliche Umsatzsteuereinnahmen dem Clearing unterlägen. Demgegenüber wären beim (modifizierten) Binnenmarktsprinzip lediglich 10 % bis 20% des Gesamtaufkommens vom Clearingverfahren betroffen, da die meisten Mitgliedstaaten noch immer 80 % bis 90 % ihres gesamten Mehrwertsteueraufkommens aus nationalen Umsätzen generieren.²²⁶ Auch eine zusätzliche EU-Steuer in Form einer DVAT, CVAT oder VIVAT vermag das Clearingvolumen deutlich zu reduzieren. Dennoch können sich in Abhängigkeit des gewählten Umverteilungsmechanismus unerwünschte Anreizwirkungen im Hinblick auf die Kontrollaktivitäten der Mitgliedstaaten ergeben.

Fraglich ist ferner, wie die Administration und Erhebung der zusätzlichen EU-VAT ausgestaltet wird. Aus Kostengründen ist eine gemeinsame Administration einer dualen Verwaltungsstruktur vorzuziehen.²²⁷ Zudem kann bei einer separaten Verwaltung die Steuerdurchsetzung gefährdet sein. Die vorangehenden Ausführungen haben aber verdeutlicht, dass auch bei einer gemeinsamen Verwaltung beider Steuern ernsthafte Anreiz-, Clearing- oder Erhebungsprobleme auftreten können. Die Tatsache, dass innerhalb der EU 23 verschiedene Sprachen existieren, dürfte sich vor allem hinsichtlich einer Verwaltung auf EU-Ebene als problematisch erweisen. Insoweit unterscheidet sich die EU von föderalen Staaten wie Kanada oder Brasilien.

Die Dual VAT stellt keine adäquate Lösung für die Besteuerung in der EU dar. Einerseits beeinflusst sie indirekt die Steuersatzhoheit der Mitgliedstaaten, da auch nationale Umsätze besteuert werden. Um diesen Effekt zu begrenzen, wären nur sehr

²²⁶ Vgl. Europäische Kommission (2008a), S. 6. Die Schätzungen basieren auf den Daten für das Jahr 2006.

²²⁷ Vgl. Keen/Smith (2000), S. 747 f. sowie Bird/Gendron (2000), S. 757, der zudem eine Verwaltung auf nationaler Ebene favorisiert.

niedrige Steuersätze möglich. Da für Zwecke der nationalen Mehrwertsteuern innergemeinschaftliche Umsätze weiterhin befreit wären, lassen sich die Ausfallrisiken durch grenzüberschreitenden Betrug nicht vollständig beseitigen, sondern allenfalls um den Satz der DVAT reduzieren. Dies gilt unabhängig davon, ob die DVAT auf Ebene einer zentralen EU-Behörde oder auf nationaler Ebene verwaltet wird, da wie im gegenwärtigen System zwei unterschiedliche Steuerbehörden involviert wären.

Die CVAT ähnelt in ihrer Ausgestaltung dem modifizierten Binnenmarktprinzip. Unterschiede bestehen lediglich hinsichtlich der Verwaltungshoheit der Steuer, die im Ergebnis jedoch bedeutend sind. Das CVAT-Modell unterstellt eine separate Verwaltung der Steuer auf supranationaler Ebene, wodurch eine Aufkommensverteilung (weitgehend) entbehrlich wird. Im Unterschied dazu erfolgt beim modifizierten Binnenmarktprinzip die Erhebung und Verwaltung der EU-Steuer durch die Mitgliedstaaten, was mit der Notwendigkeit eines Clearings verbunden ist. Die Verwaltung der CVAT durch eine zentrale EU-Behörde hat jedoch den gravierenden Nachteil, dass grenzüberschreitender Betrug nicht verhindert wird, da der CVAT-Besteuerung in selber Höhe ein Vorsteuerabzug gegenübersteht, sodass die Umsätze wieder entlastet werden, ohne dass die nationalen Behörden Kenntnis von dem Vorgang haben. Insoweit gleicht die CVAT dem aktuellen MIAS-Informationsaustauschsystem. Zur Vermeidung von Missing-Trader-Betrug müsste die Erstattung der CVAT von der Deklaration des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Ansässigkeitsstaat abhängig gemacht werden.

Auf den ersten Blick scheint ein VIVAT-System den Anforderungen am besten zu entsprechen. So wird angeführt, dass eine VIVAT die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten bewahrt, eine Gleichbehandlung nationaler und grenzüberschreitender Umsätze bewirkt, den Bruch in der Kette beseitigt, das Clearingvolumen reduziert und die unerwünschten Anreizprobleme der anderen Modelle vermeidet.²²⁸ Bei genauerer Betrachtung weist indes auch ein VIVAT-System schwerwiegende Mängel auf. Aufgrund der unterschiedlichen Besteuerung von Umsätzen an Steuerpflichtige bzw. Nichtsteuerpflichtige sollte der VIVAT-Satz über den nationalen Steuersätzen liegen. Andernfalls

²²⁸ Vgl. Genser (2003), S. 746; Crawford/Keen/Smith (2011), S. 341.

5.3. Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze

besteht die Gefahr des Erwerbs privater Konsumgüter zum niedrigeren VIVAT-Satz, da der Leistende lediglich den Steuerstatus, nicht aber die Verwendung für steuerpflichtige Umsätze überprüfen kann. Nichtsteuerpflichtige würden vermehrt versuchen, sich mehrwertsteuerlich registrieren zu lassen bzw. mittels der MwSt-Nummer anderer Personen private Konsumgüter niedrig besteuert zu erwerben. Hinzu kommt, dass die Mitgliedstaaten Einnahmeverluste aus Umsätzen an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Steuerpflichtige zu befürchten hätten. Am gravierendsten erweisen sich jedoch die erhöhten Ausfallrisiken aufgrund von Erhebungsdefiziten. Denn bei einer zentralen Verwaltung müssten auch rein nationale Umsätze auf EU-Ebene geprüft werden. Eine dezentrale Verwaltung durch die einzelnen Mitgliedstaaten dagegen birgt die Gefahr erhöhter unberechtigter Vorsteuererstattungen.

In Anbetracht der mit den beschriebenen Modellen jeweils verbundenen Kosten und Schwierigkeiten gelangt Cnossen (2001) zu dem Ergebnis, der Vermeidung des Bruchs in der Umsatzsteuernkette werde zu große Bedeutung beigemessen,²²⁹ wichtiger wäre „*the break in the VAT-audit trail*“.²³⁰ Folglich sollten die Probleme grenzüberschreitenden Betrugs stattdessen durch eine Verbesserung des bestehenden Systems sowie durch Kontrolle, Ermittlung und Strafverfolgung behoben werden.²³¹ Dies entspricht der bisherigen Strategie der EU-Kommission, welche jedoch bislang zu keinen nennenswerten Ergebnissen geführt hat.²³²

Es erscheint fraglich, ob die niedrigen Ausfallquoten der Beneluxstaaten, die das bestehende System bereits seit den 1960er Jahren anwenden, tatsächlich ein Beweis für dessen Funktionsfähigkeit sind.²³³ Schließlich wurden auch dort in den 1970er Jahren die ersten Umsatzsteuerkarusselle bekannt.²³⁴ Zudem tritt Missing-Trader-Betrug vor-

²²⁹ Vgl. Cnossen (2001), S. 497 f.

²³⁰ Vgl. Cnossen (2011), S. 381.

²³¹ Ähnlich Genser (2003), der zu dem Ergebnis gelangt: „*Repudiating the compliance symmetry desideratum diminishes the advantage of VIVAT over CVAT and DVAT, but also supports the maintenance of the transitional regime.*“ (S. 746).

²³² Der Rückgang von Missing-Trader-Betrug in bestimmten Branchen ist auf die selektive Einführung des Reverse-Charge-Mechanismus zurückzuführen. Gleichwohl steht zu vermuten, dass sich der Betrug stattdessen in andere Branchen verlagert (hat).

²³³ So Cnossen (1998), S. 8 und 18.

²³⁴ Vgl. Wolf (2011), S. 28.

rangig in den Mitgliedstaaten mit dem höchsten BIP und der höchsten Bevölkerungszahl auf,²³⁵ daher sind die Benelux-Staaten weniger betroffen.

Der Kommissionsvorschlag einer Gemeinschaftsteuer würde den formulierten Anforderungen am meisten entsprechen, sofern dies mit einer Angleichung der Steuersätze einher geht. Neben der Frage nach einem passenden Clearingmechanismus und den damit verbundenen Anreizdefekten sind bei einer Gemeinschaftsteuer zudem wesentliche Erhebungsdefizite zu befürchten. Ein EU-weiter Abgleich von Umsatzsteuererklärung und Vorsteueranspruch wäre noch schwieriger, sodass sowohl mit steigendem Vorsteuerbetrug als auch mit einer zunehmenden Nichterklärung zwischenunternehmerischer Umsätze zu rechnen wäre. Insgesamt scheint daher ein CVAT-System, welches die Erstattung der CVAT von der Deklaration des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Ansässigkeitsstaat abhängig macht, am geeignetsten. Zwar ist bei einer CVAT keine „*compliance symmetry*“ gegeben, doch könnte dies durch die Ausweitung der CVAT auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen kompensiert werden.

Für alle betrachteten Modelle gilt zudem, dass vorsteuerabzugsbedingte Ausfallrisiken bestehen bleiben. Im Vergleich zum derzeitigen System würden sich diese infolge der vermehrten Zahlungsströme sogar erhöhen. Ausgehend von einem jährlichen Volumen innergemeinschaftlicher Lieferungen von etwa 2.400 Mrd. EUR²³⁶ resultieren bei Anwendung des (Mindest-) Steuersatzes von 15 % zusätzliche Zahlungsströme über etwa 360 Mrd. EUR, die größtenteils nicht aufkommenswirksam werden. Gelten stattdessen die Steuersätze der Mitgliedstaaten, ist dieses Volumen sogar noch höher; bei einem Durchschnittssteuersatz von knapp 21 % würden sich diese Zahlungsströme auf etwa 500 Mrd. EUR belaufen. Angesichts der Ergebnisse aus Abschnitt 4.2.2 könnte eine Besteuerung innergemeinschaftlicher Transaktionen somit zu dem paradoxen Ergebnis führen, dass das Ausfallvolumen den derzeitigen durch grenzüberschreitende Betrugsformen verursachten fiskalischen Schaden sogar übersteigt.²³⁷

²³⁵ Vgl. dazu Abschnitt 4.2.2.3.

²³⁶ Vgl. Europäische Kommission (2008a), S. 5.

²³⁷ Insoweit ist der Aussage der Kommission, wonach nicht abschätzbar ist, wie sich die Besteuerung innergemeinschaftlicher Lieferungen „*insgesamt gesehen auswirken würde*“, zuzustimmen, vgl. Eu-

Daher gilt umso mehr, dass auch Maßnahmen hinsichtlich der vorsteuerabzugsbedingten Ausfallrisiken zu prüfen sind und eine Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze nicht ohne flankierende Maßnahmen zur Vermeidung vorsteuerabzugsbedingter Ausfallrisiken eingeführt werden sollte. Eventuell aber stellt die Beibehaltung der geltenden Übergangsregelung - trotz all ihrer Defizite - tatsächlich die derzeit beste Alternative dar. In diesem Fall sollte jedoch der Abgleich von ZM und Erwerbsbesteuerung durch korrespondierende Meldungen über denselben Steuerzeitraum verbessert werden.

5.4 Maßnahmen Vorsteuerabzug

5.4.1 Überblick

Der dem Mehrwertsteuersystem immanente Vorsteuerabzug birgt gewisse Ausfallrisiken, entweder aufgrund von (betrügerischen) Insolvenzen oder durch die Geltendmachung eines - dem Grunde oder der Höhe nach - unberechtigten Vorsteuerabzugs (Vorsteuererschleichung). Zur Vermeidung dieser Ausfälle kann zunächst erwogen werden, die Umsatzsteuer im zwischenunternehmerischen Bereich nicht zu erheben und insoweit den Vorsteuerabzug entbehrlich zu machen.²³⁸ Dieser Gedanke liegt sowohl dem oben diskutierten Reverse-Charge-Verfahren als auch der dem Reverse-Charge-Verfahren vergleichbaren Vorstufenbefreiung des Mittler-Modells zugrunde.²³⁹

Ein weiterer Vorschlag besteht darin, Vorsteuerüberhänge generell nicht auszubezahlen, sondern mit zukünftigen Umsatzsteuerverbindlichkeiten zu verrechnen (Vorsteuervortrag).²⁴⁰ In Bezug auf steuerbefreite Exporte muss ein Vorsteuerabzug freilich zur Auszahlung führen. Doch wäre bei Anwendung eines Vorsteuervortrags die Zahl der erstattungsberechtigten Exporteure verringert, sodass diese einer strengeren Kontrolle unterzogen werden könnten.²⁴¹ Dies gilt umso mehr, sofern innergemeinschaftliche

ropäische Kommission (2008a), S. 5.

²³⁸ Vgl. Widmann (2002b), S. 16.

²³⁹ Vgl. dazu Abschnitt 5.2.

²⁴⁰ Vgl. Pahne (2006), S. 183-201.

²⁴¹ Ähnlich auch Pahne (2006), S. 185.

Umsätze nach einem der oben beschriebenen Modelle besteuert werden, sodass Vorsteuererstattungen nur noch im Zusammenhang mit Ausfuhrlieferungen auftreten können. Das Prinzip der Vorsteuerverrechnung mit Umsatzsteuerzahllasten späterer Perioden ist im geltenden Recht vergleichsweise einfach zu implementieren; im Gegensatz zu anderen Reformmodellen bedarf es hierfür keiner weitergehenden Systemumstellung. In einigen Mitgliedstaaten wird diese Vorgehensweise bereits praktiziert. Angesichts der derzeitigen Regelung in Art. 183 und der hierzu ergangenen EuGH-Rechtsprechung²⁴² ist die Vortragsmöglichkeit jedoch zeitlich stark begrenzt. Für eine darüber hinausgehende Vorsteuerverrechnung bedarf es somit einer vorherigen Richtlinienänderung.²⁴³

Wie die obige Analyse²⁴⁴ gezeigt hat, vermag ein Vorsteuervortrag in der Tat, das Ausfallrisiko in einigen Fällen zu reduzieren. Gleichwohl kann dadurch stets nur die Auszahlung von Überhängen vermieden werden, nicht aber die Saldierung eines ungerechtfertigten Vorsteuerabzugs mit einer Umsatzsteuerschuld. Vorsteuererschleichungen und betrügerische Insolvenzen wären insoweit möglich, als auch entsprechendes Verrechnungspotential durch fingierte Ausgangsumsätze geschaffen würde.²⁴⁵ Anders als von Pahne (2006) angeführt,²⁴⁶ lässt sich auch Missing-Trader-Betrug durch einen Vorsteuervortrag nicht vermeiden, da das Ausfallrisiko wie bereits dargelegt in der Nichtabführung der Umsatzsteuer besteht.²⁴⁷ Insgesamt fällt die Beurteilung bezüglich der Aufkommenssicherung somit deutlich ungünstiger aus als von Pahne (2006)²⁴⁸

²⁴² Siehe Abschnitt 4.2.1.5, FN 181 (S. 142).

²⁴³ Pahne (2006) hält mit Blick auf die Festlegung des Steuerzeitraums (Art. 250, 252) de lege lata einen Verrechnungszeitraum von bis zu einem Jahr für möglich (S. 188-191). Allerdings muss hierfür der Steuerzeitraum ein Jahr betragen, was wiederum bedeutet, dass auch Umsatzsteuerzahllasten erst am Ende eines Jahres fällig wären. Aus diesem Grund dürften die Mitgliedstaaten nicht bereit sein, einen derart langen Steuerzeitraum zu wählen. So erheben Deutschland und Spanien, die jeweils einen Steuerzeitraum von einem Jahr zugrunde legen, monatliche bzw. quartalsweise Vorauszahlungen. Sofern aber Vorauszahlungen erhoben werden, muss auch eine unterjährige Verrechnung mit Vorsteueransprüchen möglich sein. Daher ist ein derart langer Verrechnungszeitraum derzeit faktisch nicht gegeben.

²⁴⁴ Vgl. Abschnitt 4.2.1.

²⁴⁵ Ähnlich auch Leitl (2010), der zudem darauf hinweist, dass sich das Ergebnis auch legal im Wege einer Organschaft erreichen ließe (FN 730, S. 262).

²⁴⁶ Vgl. Pahne (2006), S. 195.

²⁴⁷ Zudem verfügt der Leistungsempfänger des Missing Trader im Allgemeinen über entsprechende Ausgangsumsätze, sodass nicht zwingend ein Vorsteuerüberhang entsteht.

²⁴⁸ Vgl. Pahne (2006), S. 186.

5.4. Maßnahmen Vorsteuerabzug

dargestellt.²⁴⁹ Dennoch sollte diese Methode zumindest als Übergangslösung bis zur Umsetzung eines weiterreichenden Reformansatzes im vom EuGH als zulässig anerkannten Rahmen angewandt werden, da sich zumindest im Hinblick auf Insolvenzen positive Aufkommenseffekte ergeben können.²⁵⁰

Langfristig aber sollte eine grundlegendere Veränderung der Steuererhebung in Betracht gezogen werden, um vorsteuerbedingte Ausfallrisiken minimieren zu können. Als eine Reformoption gilt das Modell einer generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check. Die Ist-Versteuerung ist mit Art. 66 Abs. 1 bereits im geltenden Recht verankert; stellt jedoch wie gezeigt lediglich eine Ausnahme vom Grundsatz der Soll-Besteuerung dar, sodass eine generelle Ist-Versteuerung derzeit nicht von der Richtlinie gedeckt ist.²⁵¹ Insoweit ist für die Einführung einer generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check eine Richtlinienänderung erforderlich. Weitere Reformvorschläge zielen auf eine Aufsplittung der Zahlungsströme zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens ab. Beide Ansätze sollen nachfolgend eingehender beleuchtet werden.

5.4.2 Generelle Ist-Versteuerung mit Cross-Check

5.4.2.1 Selbstkontrollmechanismus

Der Vorsteuerabzug durch den Leistungsempfänger auf Basis der Rechnung des Leistenden stellt in gewisser Weise eine Form der Einkünfteübermittlung durch Dritte dar. Umgekehrt setzt die Geltendmachung eines Vorsteuerabzugs eine ordnungsgemäße Rechnung, die alle erforderlichen Angaben enthält, voraus. Theoretisch lässt sich daher durch einen Abgleich der Rechnung mit den Meldungen des in der Rechnung als Leistenden benannten Steuerpflichtigen die Rechtmäßigkeit von Vorsteueransprüchen überprüfen. Entscheidend für die Effektivität dieses Selbstkontrollmechanismus ist einerseits, inwieweit die Steuerbehörden von der Möglichkeit eines Datenabgleichs („Cross-Check“) tatsächlich Gebrauch machen (können), und andererseits, wie die Unternehmen das

²⁴⁹ So im Ergebnis auch Leitl (2010), S. 262-265.

²⁵⁰ Vgl. Tabelle 4.3 (S. 118).

²⁵¹ Vgl. Abschnitt 3.2.3.1.1; so auch Widmann (2005), S. 17.

diesbezügliche Verhalten der Finanzverwaltung einschätzen.²⁵² Es zeigt sich, dass „*sufficiently intensive cross-matching*“ zu einer wahrheitsgemäßen Deklaration aller zwischenunternehmerischer Umsätze führen kann.²⁵³ Die flächendeckende IT-gestützte Durchführung sogenannter Cross-Checks stellt demnach ein effektives Mittel der Steuerdurchsetzung dar.

Allerdings stellt sich angesichts der damit verbundenen Kosten die Frage nach der Effizienz dieser Maßnahme. So zeigen die Erfahrungen in Südkorea, wo 1977 ein systematischer Rechnungsabgleich eingeführt wurde, dass das Aumaß der Steuerhinterziehung zwar tatsächlich zurückging, gleichzeitig aber enorme Erhebungs- und Befolgungskosten verursacht wurden.²⁵⁴ Die zwischenzeitlich deutlich verbesserten technologischen Möglichkeiten sowie der erfolgreichere Einsatz derartiger Cross-Checks in Taiwan und Singapur²⁵⁵ lassen jedoch vermuten, dass diese heutzutage weitaus effizienter durchgeführt werden können. Dennoch dürfte ein Cross-Check aller Rechnungen angesichts der enormen Anzahl abzugleichender Rechnungen²⁵⁶ die Mitgliedstaaten vor eine gewaltige Herausforderung stellen.²⁵⁷ Um diesen Vorgang effizienter zu gestalten, könnte ein Cross-Check auf Rechnungen ab einer bestimmten Rechnungshöhe begrenzt werden.

5.4.2.2 Darstellung

Angesichts der ablehnenden Haltung der EU-Kommission einem allgemeinen Reverse-Charge-Verfahren gegenüber, schlug das BMF alternativ einen Wechsel von der derzeitigen Soll-Versteuerung zu einer Ist-Versteuerung vor, begleitet von einem Kontrollverfahren in Form eines Cross-Checks.²⁵⁸ Demnach tritt sowohl für Ausgangs- als auch für Eingangsleistungen der Steueranspruch jeweils erst zum Zeitpunkt der Bezahlung

²⁵² Vgl. auch Sandford/Godwin (1990), S. 207 f.

²⁵³ Vgl. Das-Gupta/Gang (2003).

²⁵⁴ Vgl. Ebrill et al. (2001), S. 148-150 sowie Bird/Gendron (2007), S. 170 f. Hinzu kommt, dass viele der vom Computersystem entdeckten Abweichungen auf Eingabefehler der Steuerpflichtigen zurückzuführen waren, vgl. Ebrill et al. (2001), S. 150.

²⁵⁵ Vgl. Bird/Gendron (2007), S. 171 f.

²⁵⁶ Vgl. dazu Abschnitt 4.2.1.5.

²⁵⁷ So auch Ebrill et al. (2001), S. 149.

²⁵⁸ Vgl. dazu sowie zu den nachfolgenden Ausführungen Bundesministerium der Finanzen (2004), S. 17-19 sowie PSP Peters Schönberger GmbH (2005a), S. 2-4.

5.4. Maßnahmen Vorsteuerabzug

des zugrunde liegenden Umsatzes ein. Der Leistungsempfänger kann sein Vorsteuerabzugsrecht somit erst nach Begleichung der Rechnung geltend machen.²⁵⁹ Zutreffend wird angeführt, dass auch bei einer Ist-Versteuerung die Betrugsanfälligkeit bestehen bleibt.²⁶⁰ Denn die Bezahlung durch den Leistungsempfänger gewährleistet nicht, dass der Leistende den Umsatz tatsächlich deklariert und die Umsatzsteuer abführt.²⁶¹ Aus diesem Grunde sieht das Modell als weitere Voraussetzung für den Vorsteuerabzug vor, dass der Leistende die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer angemeldet hat.²⁶²

Hierfür ist ein Abgleich von Ausgangs- und Eingangsmeldungen erforderlich, der mittels eines elektronischen Kontrollverfahrens (Cross-Check) erfolgen soll. Zu diesem Zweck sind vom Leistenden bzw. vom Leistungsempfänger für jeden (vereinheitlichten) Steuerzeitraum²⁶³ Einzelumsatzmeldungen bzw. Einzelbezugsmeldungen elektronisch abzugeben.²⁶⁴ „Bagatellumsätze“ bis zu einem Umsatz von 5.000 EUR²⁶⁵ müssen nicht einzeln angemeldet werden und werden folglich nicht abgeglichen.²⁶⁶ Dies soll die Steu-

²⁵⁹ Für Fälle, in denen der Zeitpunkt der Vereinnahmung schwer zu bestimmen ist (z. B. Kartenzahlungen, Kontokorrent, Wechsel u. ä.) bestehen ebenso Sonderregelungen wie für monatsübergreifende Zahlungen per Banküberweisung, vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005a), S. 2.

²⁶⁰ Vgl. Widmann (2005), S. 17; Mittler (2004), S. 4.

²⁶¹ Dies scheint Leitl (2010) zu verkennen, der bereits den Übergang auf eine generelle Ist-Versteuerung für ausreichend und einen Cross-Check für verzichtbar hält, vgl. Leitl (2010), S. 256.

²⁶² Hierzu führt das BMF an verschiedenen Stellen aus, dass auf die Anmeldung des entsprechenden Ausgangsumsatzes des Leistenden abgestellt wird, (Bundesministerium der Finanzen (2004), S. 17 und S. 18.). An anderer Stelle heißt es hingegen, dass der Vorsteuerabzug erst nach Abführung der Umsatzsteuer zu gewähren sei (Bundesministerium der Finanzen (2004), S. 18). Zurecht wurde darauf hingewiesen, dass der Staat den vorsteuerabzugsberechtigten Abnehmer nicht dafür haf-ten lassen darf, dass der Steuerschuldner die vereinnahmte Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt abführt (vgl. Mittler (2004), S. 4; Stadie (2004), S. 141). Auch im Hinblick auf den Grundsatz der von der MwStSystRL geforderten Neutralität scheint eine derartige Regelung nicht möglich. Daher wird nachfolgend davon ausgegangen, dass der Vorsteuerabzug allein von der Anmeldung der Umsatzsteuer abhängt.

²⁶³ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2004), S. 17 f., die jedoch auf den Voranmeldungszeitraum abstellen, der einheitlich auf einen Monat festgelegt werden soll. Da die meisten Mitgliedstaaten keinen Voranmeldungszeitraum vorsehen, sondern stattdessen die Steuerzeiträume kürzer bemessen, wird nachfolgend vom Steuerzeitraum ausgegangen.

²⁶⁴ Dies scheint Mittler (2004) bei seiner Kritik, der Zusammenhang zwischen Ausgangs- und korrespondierendem Eingangsumsatz sei nicht herzustellen, zu übersehen (S. 4).

²⁶⁵ Vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005a), S. 3. Ursprünglich ging das BMF von einer Grenze von 500 EUR bis 1.000 EUR aus, vgl. Hendricks (2004), S. 40.

²⁶⁶ Demgegenüber scheint Gebauer (2008) fälschlicherweise davon auszugehen, dass unterhalb dieses Schwellenwertes die Soll-Versteuerung weiter gelten soll (S. 169 f.). Dem Wortlaut nach ist die Grenze jedoch nur hinsichtlich der Meldepflicht relevant (vgl. Bundesministerium der Finanzen (2004), S. 18 sowie PSP Peters Schönberger GmbH (2005a), S. 2.). Zudem würde ein Nebeneinander von Soll- und Ist-Versteuerung die Befolge- und Erhebungskosten nur unnötig erhöhen.

erpflichtigen entlasten, denn der Meldeaufwand insbesondere für Bargeschäfte würde entfallen.²⁶⁷ Die Einschränkung ist aber auch insoweit sinnvoll, als bei Rechnungen in dieser Größenklasse nur ein geringer Teil abzugsfähige Vorsteuer darstellt.²⁶⁸ Auf Basis der Einzelumsatzmeldungen nimmt die Finanzverwaltung einen Abgleich vor und hält die Vorsteuererstattung solange zurück, wie der korrespondierende Umsatz noch nicht angemeldet ist.

Alternativ besteht für den Leistungsempfänger die Möglichkeit, die Umsatzsteuer nicht an den Leistenden, sondern mit schuldbefreiender Wirkung an eine noch zu bestimmende Stelle zu entrichten. Die Zahlung der Umsatzsteuer an die Finanzverwaltung ist zeitgleich mit der Bezahlung des Nettobetrags an den Leistenden vorzunehmen, um diesen zu signalisieren, dass er die Umsatzsteuer nur anmelden, aber nicht abführen muss.²⁶⁹ Zur Verfahrensvereinfachung sollte die Zahlung der Umsatzsteuer über eine zentrale Finanzbehörde, z. B. das Bundesamt für Finanzen, erfolgen. Die Entrichtung der Umsatzsteuer durch den Leistungsempfänger befreit den Leistenden von seiner Zahlungspflicht; gleichzeitig sichert der Leistungsempfänger sich dadurch den Vorsteuerabzug.

5.4.2.3 Bewertung

5.4.2.3.1 Aufkommenssicherung

5.4.2.3.1.1 Unvalutierter Vorsteuerabzug

Die generelle Ist-Versteuerung mit Cross-Check zielt auf die Vermeidung eines unvalutierten Vorsteuerabzugs ab, welcher entweder aus der Nichtklärung von Umsätzen oder einer Vorsteuererschleichung resultieren kann. Gänzlich verhindern ließen sich derartige Ausfälle indes nur, wenn der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers die Zahlung durch den Leistenden voraussetzen würde. Gleichwohl ist anzumerken, dass

²⁶⁷ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2004), S. 18.

²⁶⁸ Bei Rechnungen bis zu 500 EUR stellen nur etwa 10 % des Gesamtvolumens Vorsteuer dar. Eigene Berechnung auf Basis der Daten in PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 14.

²⁶⁹ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2004), S. 18.

Steuerhinterziehung durch die Nichtklärung von Umsätzen sowie insolvenzbedingte Zahlungsausfälle weiterhin möglich wären; es würde lediglich das Ausfallrisiko vom Fiskus auf den Leistungsempfänger verlagert. Eine solche faktische Haftung durch den Leistungsempfänger verstößt ganz offensichtlich gegen den Neutralitätsgrundsatz der MwStSystRL, da der Steuerpflichtige nur dann vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit entrichteten Mehrwertsteuer entlastet wird, wenn der Leistende sich steuerehrlich verhält und nicht zahlungsunfähig wird.²⁷⁰

Infolgedessen kann das Vorsteuerabzugsrecht allenfalls an die Anmeldung der Umsatzsteuer durch den Leistenden geknüpft werden. Gleichwohl besteht nach wie vor die Möglichkeit, dass angemeldete Umsatzsteuer, die bereits als Vorsteuer erstattet wurde, nicht abgeführt wird. Folglich ist auch Missing-Trader-Betrug weiterhin möglich. Solange der Leistungsempfänger nicht wissentlich in die Steuerhinterziehung involviert ist, kann ihm der Vorsteuerabzug nicht versagt werden, sodass der Ausfall vollständig zulasten des Fiskus geht. Dies ist sachgerecht.

Überdies ist möglich, dass der Leistende den Umsatz in betrügerischer Absicht gar nicht erst anmeldet. Solange aber keine korrespondierende Einzelumsatzmeldung vorliegt, wird der Vorsteuerabzug nicht gewährt. Das BMF unterstellt dabei, dass unterlassene Umsatzanmeldungen darauf beruhen, dass der Leistungsempfänger die Rechnung noch nicht beglichen hat, ihm folglich noch kein Vorsteuerabzug zusteht.²⁷¹ Dies muss jedoch nicht zwingend der Fall sein. Sofern der Leistungsempfänger die Zahlung nachweisen kann und wiederum nicht wissentlich in die Steuerhinterziehung involviert ist, darf ihm der Vorsteuerabzug ebenfalls nicht versagt werden. Denn auch insoweit sollte das Ausfallrisiko durch Nichtklärung von Umsätzen, inklusive Missing-Trader-Betrug, nicht zulasten des (steuerehrlichen) Leistungsempfängers gehen. Eine Haftung des Leistungsempfängers ist zumindest solange abzulehnen, wie diesem eine Beteiligung an der Steuerhinterziehung nicht nachgewiesen werden kann.

²⁷⁰ Aus diesem Grund ist auch die vom BMF in Erwägung gezogene Haftungsregelung abzulehnen, vgl. Bundesministerium der Finanzen (2004), S. 18.

²⁷¹ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2004), S. 18.

Mithin sind Missing-Trader-Betrug sowie die „einfache“ Nichterklärung zwischen-
unternehmerisch erbrachter Umsätze - entgegen der Annahme des BMF²⁷² - weiterhin
möglich. Allerdings entfaltet das Vorsteuerabzugsbegehren des Leistungsempfängers
zumindest dann eine gewisse Signalwirkung, wenn der Umsatz nicht angemeldet wor-
den ist. Denn der Leistungsempfänger wird in eigenem Interesse eine zügige Auf-
klärung der im Cross-Check festgestellten Differenz anstreben und entsprechende Zah-
lungsbelege vorlegen. Derartige Fälle von Steuerhinterziehung könnten daher unter
Umständen schneller nachzuverfolgen und aufzudecken sein. Darüber hinaus besteht
für Steuerpflichtige ein positiver Anreiz, vor allem bei unbekannten Geschäftspartnern
die Zahlung stattdessen mit schuldbefreiender Wirkung direkt an die Finanzbehörden
vorzunehmen.²⁷³ Wie auch beim Reverse-Charge-Verfahren ist Missing-Trader-Betrug
überdies immer dann möglich, wenn Umsätze unterhalb des Schwellenwertes bzw. an
nicht vorsteuerabzugsberechtigte Personen erbracht werden.

Fälle unberechtigten Vorsteuerabzugs sollten bei einer generellen Ist-Versteuerung
mit Cross-Check zumindest oberhalb des Schwellenwertes kaum noch möglich sein. Ein
Vorsteuerabzug mittels Scheinrechnungen, durch Manipulation existierender Rechnun-
gen sowie anhand von Rechnungen anderer, nicht vorsteuerabzugsberechtigter Perso-
nen, ist faktisch ausgeschlossen.²⁷⁴ Weiterhin möglich wäre aber, anhand von eigenen
Eingangsrechnungen, denen tatsächlich Umsätze für private Konsumzwecke zugrun-
de liegen, einen nicht bestehenden Vorsteuerabzug zu erlangen bzw. Entnahmen oder
Nutzungen für unternehmensfremde Zwecke nicht zu deklarieren (unversteuerter End-
verbrauch).

Anzumerken ist, dass der Cross-Check lediglich Differenzen zwischen Einzelumsatz-
und Einzelbezugsmeldung offenlegen kann. Nicht ersichtlich ist, ob diese auf einen unbe-
berechtigten Vorsteuerabzug oder die Nichtanmeldung durch den Leistenden zurückgehen.

²⁷² Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2004), S. 18.

²⁷³ Allerdings wurde diese Option aus Praktikabilitätsgründen wieder verworfen, insbesondere da nicht
klar war, an welche Stelle (zentral oder dezentral) der Steuerpflichtige leisten solle, vgl. dazu Ge-
bauer (2008), S. 170.

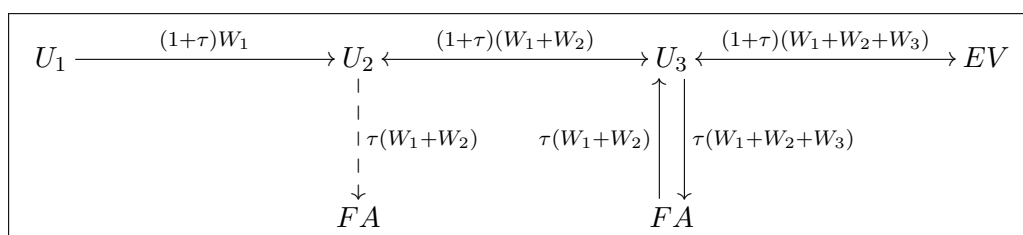
²⁷⁴ Die Einzelumsatzmeldung des Leistenden muss auch die MwSt-Nummer des Leistungsempfängers
enthalten, vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005b), S. 3.

5.4. Maßnahmen Vorsteuerabzug

Zur Aufklärung bedarf es daher ebenso einer Überprüfung durch die Finanzbeamten wie für die Überprüfung der Verwendung einer Eingangsleistung für vorsteuerabzugsberechtigte Umsätze. Sofern sich herausstellen sollte, dass im Falle von Cross-Check-Differenzen der Vorsteuerabzug nicht bis zur Klärung der Abweichungsursache versagt werden kann,²⁷⁵ sind auch unberechtigte Vorsteuererstattungen denkbar, welche nach Aufklärung wieder beigetrieben werden müssten.

5.4.2.3.1.2 Insolvenzen

Im Hinblick auf die Sicherung insolvenzbedingter Ausfallrisiken muss differenziert werden. Nicht vermeidbar sind Steuerausfälle aufgrund einer Insolvenz des nichtsteuerpflichtigen Leistungsempfängers²⁷⁶ sowie infolge einer Insolvenz des Leistenden. Dies gilt unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger vorsteuerabzugsberechtigt ist oder nicht.²⁷⁷ Abbildung 5.2 verdeutlicht die Wirkungsweise einer generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check bei einer Insolvenz innerhalb der Unternehmerkette.



Eigene Darstellung; Pfeile symbolisieren Leistung und Gegenleistung

Abbildung 5.2: Insolvenz bei einer generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check

Selbst wenn der Umsatz vom insolventen Leistenden (U_2) nicht mehr angemeldet worden ist, steht dem Leistungsempfänger (U_3) dennoch ein Vorsteuerabzug zu. Denn dieser kann auch unter einer generellen Ist-Versteuerung nicht für die Zahlungsunfähigkeit des Leistenden haftbar gemacht werden. Allerdings sichert bei vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängern der Nachholeffekt eine Versteuerung der

²⁷⁵ So Gebauer (2008), S. 171.

²⁷⁶ Dies entspricht Fall 3 in Abschnitt 4.2.1.3.

²⁷⁷ Dies entspricht Fall 1 und Fall 2a in Abschnitt 4.2.1.3.

Wertschöpfung nachfolgender Stufen.²⁷⁸ Einen positiven Aufkommenseffekt erzielt die generelle Ist-Versteuerung mit Cross-Check demnach nur hinsichtlich der Vorsteuer aus den vom insolventen Steuerpflichtigen geltend gemachten, aber nicht bezahlten Vorleistungen (τW_1).²⁷⁹ Denn mangels Zahlung meldet U_1 diesen Umsatz nicht an, sodass ein Vorsteuerabzug durch U_2 ausscheidet. Die positive Aufkommenswirkung ist indes auf Rechnungsfälle oberhalb des Schwellenwertes begrenzt.

Zwar lässt sich argumentieren, dass die positive Aufkommenswirkung allein auf den Übergang zur Ist-Versteuerung zurückzuführen ist, und ein Cross-Check folglich entbehrlich wäre.²⁸⁰ Es kann jedoch nicht davon ausgegangen werden, dass sich Steuerpflichtige in Liquiditätsschwierigkeiten stets steuerehrlich verhalten. Vielmehr werden einige Steuerpflichtige, wie auch im geltenden Recht, versuchen, ihre finanzielle Lage durch Vorsteuererstattungen zu verbessern, ohne die Vorleistung auch tatsächlich zu bezahlen.²⁸¹ Insofern kommt dem Cross-Check durchaus Bedeutung zu.

5.4.2.3.2 Administrierbarkeit und Kosten

Ein wesentlicher Vorzug der generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check liegt zweifelsohne darin, dass das derzeitige Mehrwertsteuerprinzip erhalten bliebe²⁸² und nur sehr wenige Systemänderungen (Zeitpunkt der Steuerentstehung, Steuerzeitraum, Meldepflichten) erforderlich wären. Im Gegensatz zum Reverse-Charge-Verfahren muss zudem nicht zwischen steuerpflichtigen und nichtsteuerpflichtigen Leistungsempfängern differenziert werden.²⁸³ Gleichzeitig dürfte das Umsatzsteuersystem zumindest im Hinblick auf Insolvenzen und Vorsteuererschleichung aufkommensresistenter werden. Neue

²⁷⁸ Vgl. Abschnitt 4.2.1.3.

²⁷⁹ Dies entspricht Fall 2b in Abschnitt 4.2.1.3.

²⁸⁰ So Leitzl (2010), S. 239 und 256.

²⁸¹ So gelangt die vom BMF in Auftrag gegebene Machbarkeitsstudie zu der Erkenntnis, dass trotz Cross-Check bis zu 20 % des betreffenden Ausfallvolumens von den Steuerpflichtigen erfolgreich als Vorsteuer geltend gemacht werden könnten, ohne dass die zugrunde liegende Leistung beglichen wird, vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005a), S. 21. Hierbei kann es sich indes nur um Vorsteuererstattungen unterhalb des Schwellenwertes handeln.

²⁸² Damit erfüllt das Modell die Forderung der EU-Kommission und wäre weniger einschneidend als andere Modelle, weshalb man sich eine stärkere Akzeptanz auf EU-Ebene erhoffte, vgl. Hendricks (2004), S. 41.

²⁸³ Vgl. auch Bundesministerium der Finanzen (2004), S. 18; Gebauer (2008), S. 170.

Betrugsszenarien sind nicht erkennbar. Daneben kann angeführt werden, dass mit der Ist-Versteuerung die Vorfinanzierung der Umsatzsteuer durch die Unternehmer entfällt, was insbesondere vom deutschen Handwerk gefordert wurde.²⁸⁴ Zudem vermindern sich Mehrwertsteuer- und Vorsteuerberichtigungen, wodurch das bestehende Konfliktpotential in Insolvenzfällen reduziert wird.²⁸⁵

Kernstück einer generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check ist der Abgleich zwischen Umsatz- und Bezugsmeldung, was eine schnellere Aufdeckung und Verfolgung von Betrugsfällen ermöglichen soll.²⁸⁶ Abgesehen von einem eventuellen Abschreckungseffekt aufgrund der erhöhten Aufdeckungswahrscheinlichkeit, entfaltet das Modell jedoch keine präventive Wirkung in Bezug auf Steuerhinterziehung. Die Aufkommenswirkungen hängen damit entscheidend von der tatsächlichen und wahrgenommenen Effektivität des Cross-Checks ab. Inwieweit ein solcher automatisierter Abgleich EDV-technisch zufriedenstellend umgesetzt werden kann, kann vorliegend nicht beurteilt werden. Folgt man dem BMF, dass dieser technisch „sicher machbar“²⁸⁷ sei, so stellt sich dennoch die Frage, welche Kosten damit verbunden wären. Hierbei sind die Kosten für die Beschaffung und Wartung der IT-Infrastruktur noch vergleichsweise gering. Viel bedeutender ist der Personalmehrbedarf, damit eine zeitnahe und effiziente Kontrolle der Cross-Check-Differenzen gewährleistet ist.²⁸⁸ Nach den Ergebnissen einer Machbarkeitsstudie produziert der Cross-Check eine „große Menge an Hinweisen“, welche größtenteils auf aufkommensneutralen Fehlern oder auf einer unterschiedlichen Würdigung komplexer Sachverhalte beruhen.²⁸⁹

²⁸⁴ Vgl. Hendricks (2004), S. 40; Bundesministerium der Finanzen (2004), S. 18 f. Dem steht natürlich ein Liquiditätsnachteil in Bezug auf bezogene Vorleistungen gegenüber.

²⁸⁵ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2004), S. 18 f. Allerdings sind Rechnungskorrekturen nach Zahlung tendenziell aufwendiger, vgl. Gebauer (2008), S. 170.

²⁸⁶ Die im Modell vorgesehenen korrespondierenden Einzelumsatzmeldungen gelten jedoch als die zuverlässigste Methode, welche es den Behörden ermöglicht „to undertake exhaustive cross-checking and would give quite a clear indication of the origin of the mismatch“, vgl. Europäische Kommission (2008b), S. 25 f.

²⁸⁷ Vgl. Hendricks (2004), S. 40.

²⁸⁸ Vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005a), die die laufenden IT-Kosten mit ca. 7 Mio. EUR beziffern und für den zusätzlichen Personalbedarf Kosten von ca. 222 Mio. EUR schätzen (S. 29 f.).

²⁸⁹ Vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005a), S. 22. Ähnlich die Erfahrungen in Südkorea, vgl. Ebrill et al. (2001), S. 150.

Angesichts von 30 Mio. bis 60 Mio. Rechnungen pro Tag zweifelt Gebauer (2008) ein positives Kosten-Nutzen-Verhältnis an.²⁹⁰ Hierzu ist anzumerken, dass grundsätzlich nur zum Vorsteuerabzug berechtigte Rechnungen vom Cross-Check betroffen sind, sodass die Anzahl deutlich niedriger ausfällt.²⁹¹ Zudem wird - analog zum Reverse-Charge-Verfahren - die Anzahl der betroffenen Rechnungen durch Einführung der Bagatellgrenze verringert. Bei einem Schwellenwert von 5.000 EUR verblieben deutschlandweit zwischen 130 Mio.²⁹² und 200 Mio.²⁹³ Rechnungen pro Jahr, d. h. maximal etwa eine halbe Million täglich. Die Machbarkeitsstudie gelangt zu dem Ergebnis, dass geschätzten Mehreinnahmen von 3,78 Mrd. EUR einmalige und laufende Kosten der Finanzverwaltung von etwa 239 Mio. EUR gegenüberstehen.²⁹⁴ Bedeutender sind hingegen die Kosten für die Wirtschaft, welche die Studie mit einmalig 3,7 Mrd. EUR und laufend 1,1 Mrd. EUR beziffert.²⁹⁵

Zudem ermittelt die Machbarkeitsstudie für das Jahr der Systemumstellung Aufkommensverluste von mehr als 21 Mrd. EUR. Diese basieren auf steuerlichen Übergangseffekten wie der Abschaffung der Dauerfristverlängerung, der späteren Vereinnahmung der Steuern durch das Ist-Prinzip u. ä.²⁹⁶ Aufgrund dieser steuerlichen Übergangseffekte raten die Autoren der Machbarkeitsstudie von der Einführung einer generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check ab,²⁹⁷ sodass das Projekt vom BMF nicht weiter verfolgt wurde.²⁹⁸ Aus haushaltspolitischer Sicht ist dies durchaus verständlich, wenngleich es sich freilich nicht um dauerhafte Aufkommensverluste handelt, sondern lediglich um eine zeitliche Verschiebung der Einnahmen. Überdies spricht die ansonsten positive Kosten-Nutzen-Relation für das Modell.

²⁹⁰ Vgl. Gebauer (2008), S. 171.

²⁹¹ EU-weit sind dies etwa 17 Mrd. pro Jahr, vgl. Europäische Kommission (2009a), S. 10.

²⁹² Vgl. Europäische Kommission (2006b), S. 6.

²⁹³ Vgl. Matheis/Groß (2006a), S. 386.

²⁹⁴ Vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005a), S. 46.

²⁹⁵ Vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005a), S. 43-45, wobei die positiven Zinseffekte aufgrund des Wegfalls der Vorfinanzierung der Umsatzsteuer offensichtlich nicht berücksichtigt wurden.

²⁹⁶ Vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005a), S. 31-42. Kritisch zur Berechnung dieser Werte Leitzl (2010), der stattdessen von einmaligen Aufkommensverlusten von „um die 10 Mrd.“ ausgeht (S. 242-252 und 257).

²⁹⁷ Vgl. PSP Peters Schönberger GmbH (2005a), S. 50.

²⁹⁸ Vgl. dazu Widmann (2006a), S. 15.

Schließlich sei noch auf folgende Problematik verwiesen. Wie oben dargelegt, vermeidet eine generelle Ist-Versteuerung mit Cross-Check Missing-Trader-Betrug nur insoweit, als von dem Cross-Check eine hinreichend hohe Aufdeckungswahrscheinlichkeit ausgeht. Auch die Erklärung von steuerpflichtigen als steuerbefreite innergemeinschaftliche bzw. differenzbesteuerte Umsätze ist in gewissem Maße weiterhin möglich. Aus diesem Grund sollte die generelle Ist-Versteuerung mit Cross-Check nicht als alleinige Maßnahme, sondern flankierend zu einer Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze eingeführt werden.

Für Zwecke der DVAT könnte der Cross-Check auf die nationalen Umsatzsteuern und damit auf das Gebiet eines Mitgliedstaates beschränkt werden. Dagegen müssten alle von einer VIVAT erfassten Transaktionen dem Cross-Check unterliegen. Selbst wenn ein derart weit angelegter Cross-Check technisch machbar wäre, erscheint es nahezu illusorisch, Cross-Check-Differenzen überhaupt bzw. in annehmbarer Zeit zuverlässig aufdecken zu können. Dies wird nicht zuletzt dadurch erschwert, dass in den 27 Mitgliedstaaten 23 verschiedene Sprachen gesprochen werden. Gerade bei der VIVAT aber ist wegen der erhöhten Gefahr von Vorsteuererschleichungen ein Cross-Check besonders wichtig. Ähnlich stellt sich die Situation für das (modifizierte) Binnenmarktprinzip dar, bei dem zumindest für innergemeinschaftliche Umsätze Vorsteuerabzug und korrespondierende Umsatzbesteuerung in unterschiedlichen Mitgliedstaaten erfolgen. Einzig bei einer zentral verwalteten CVAT ließe sich ein Cross-Check integrieren, da dieser auf nationale Umsätze begrenzt bliebe. Für innergemeinschaftliche Umsätze könnte ein Cross-Check durch die zentrale Clearing-Stelle erfolgen.

5.4.3 Modelle einer gesplitteten Zahlung

5.4.3.1 Vorsteuer-Verrechnungs-Modell

Das Vorsteuer-Verrechnungs-Modell nach Ammann (2001a)²⁹⁹ beruht auf der Grundlage, dass der vorsteuerabzugsbegehrende Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nicht

²⁹⁹ Vgl. Ammann (2001a), S. 431-433.

an den Leistenden abzuführen hat, sondern direkt an die Finanzverwaltung. Insoweit ähnelt dieser Vorschlag der im Rahmen der generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check angedachten Alternative einer schuldbefreienden Zahlung der Umsatzsteuer an die Finanzverwaltung.³⁰⁰ Voraussetzung hierbei ist jedoch, dass der Leistungsempfänger zeitgleich mit Begleichung der Rechnung die Umsatzsteuer separat an die Finanzverwaltung überweist, wohingegen die Erstattung der Vorsteuer erst im Rahmen der periodischen Mehrwertsteuererklärung erfolgt.³⁰¹ Demgegenüber sieht das Vorsteuer-Verrechnungs-Modell eine Saldierung der Umsatzsteuerschuld mit Vorsteueranspruch vor, was im Zwischenunternehmerverkehr „regelmäßig auf eine Zahllast von 0“ hinausläuft.³⁰²

Infolgedessen entspricht das Vorsteuer-Verrechnungs-Modell vielmehr dem Reverse-Charge-Verfahren. Allerdings weist das Vorsteuer-Verrechnungs-Modell keine der R-Nummern-Prüfung und dem R-Check vergleichbaren Prüfmechanismen auf, sodass die Möglichkeit eines steuerfreien Erwerbs nicht nur auf nationale Sachverhalte ausgeweitet, sondern vor allem deutlich vereinfacht würde. Demnach sind die oben angeführten Ausfallrisiken,³⁰³ vor allem hinsichtlich eines un versteuerten Endverbrauchs, im Vorsteuer-Verrechnungs-Modell noch gravierender. „Um diese denkbaren Nachteile auszuschließen“, sollen Zahlungen - von Kleinbetragsrechnungen abgesehen - stets unbar erfolgen.³⁰⁴ Hierdurch soll der Zahlungsweg verfolgt werden können, weshalb der Verfasser im Ergebnis festhält, das Vorsteuer-Verrechnungs-Modell „unterbindet wirksam den Umsatzsteuerbetrug“.³⁰⁵ Dem kann angesichts der Ergebnisse der obigen Analyse³⁰⁶ nicht zugestimmt werden; vielmehr ist mangels weiterer Kontrollmaßnahmen sogar mit einem deutlich erhöhten Hinterziehungspotential zu rechnen. Die Verpflichtung zur unbaren Zahlungsweise vermag zwar, Betrugsfälle unter Umständen (schneller bzw. überhaupt) aufzudecken, sie verhindert diese jedoch nicht.

³⁰⁰ Vgl. Abschnitt 5.4.2.2.

³⁰¹ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2004), S. 18.

³⁰² Vgl. Ammann (2001a), S. 431.

³⁰³ Vgl. Abschnitt 5.2.3.

³⁰⁴ Vgl. Ammann (2001a), S. 431 f.

³⁰⁵ Vgl. Ammann (2001a), S. 433.

³⁰⁶ Vgl. Abschnitt 5.2.3.

5.4. Maßnahmen Vorsteuerabzug

Ein weiterer Einwand gegen das Vorsteuer-Verrechnungs-Modell besteht darin, dass - anders als im Reverse-Charge-Verfahren - die Steuerschuldnerschaft nicht auf den Leistungsempfänger übergeht, sondern dieser lediglich zur Entrichtung der Steuer verpflichtet wird.³⁰⁷ Dies bedeutet jedoch, dass der Leistende für ein steuerunehrliches Verhalten des Leistungsempfängers haftbar gemacht wird. Insgesamt ist das Vorsteuer-Verrechnungs-Modell folglich abzulehnen.

5.4.3.2 Technologiebasierte Verfahren

Angesichts des technologischen Fortschritts in den vergangenen Jahren kommt zunehmend die Frage auf, inwieweit dem Umsatzsteuerausfall durch alternative Erhebungsmethoden mithilfe von modernen Technologien und/oder Finanzinstituten begegnet werden könnte. In gewisser Weise ähneln die zur Diskussion stehenden Modelle der oben dargestellten Ist-Versteuerung mit Cross-Check. Das Hauptmerkmal besteht indes darin, die aufkommensneutralen Zahlungsströme durch Aufsplittung des Gesamtbetrags in Nettopreis und Umsatzsteuer abzusichern. Die Modelle zielen jeweils darauf ab, dass der Leistende nicht mehr die Steuer für den Fiskus vereinnahmt, sondern diese den Finanzbehörden direkt zugeht. Faktisch wird die im Rahmen der generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check als Alternativlösung angedachte Methode der Zahlung der Umsatzsteuer an die Finanzverwaltung zum Regelverfahren.

5.4.3.2.1 Darstellung

5.4.3.2.1.1 Gesperrtes Mehrwertsteuerkonto

Mit der Einrichtung spezieller Mehrwertsteuerkonten soll der Finanzverwaltung ein Zugriff auf Umsatzsteuerzahlungen ermöglicht werden. Diese Konten dürfen nur für erhaltene und ausbezahlte Umsatzsteuern verwendet werden, sind ansonsten aber ge-

³⁰⁷ Hierzu führt Ammann (2001a) aus, das Vorsteuer-Verrechnungs-Modell „*verfährt wie bei der Lohnsteuer, die der Arbeitgeber abführt*“ (S. 431). Darüber hinaus weist er darauf hin, ein „*solches Verfahren ist von der EU-Kommission auf Anfrage im EU-Parlament ausdrücklich als EU-konform qualifiziert worden*“ (S. 431). Dies aber ist für die generelle Umkehr der Steuerschuldnerschaft gerade nicht der Fall.

sperrt. So waren Steuerpflichtige in Bulgarien bis zum EU-Beitritt in 2007 verpflichtet, erhaltene Umsatzsteuerzahlungen auf ein solches Mehrwertsteuerkonto einzuzahlen.³⁰⁸ Vorsteuererstattungen wurden nur gewährt, sofern ein korrespondierender Zahlungseingang verzeichnet werden konnte. Wie oben dargelegt, erscheint es nicht mit dem Neutralitätsgrundsatz der MwStSystRL vereinbar, dass der Leistungsempfänger für das Verschulden des Leistenden haftet.³⁰⁹

Daher sehen neuere Modelle vor, dass die Einzahlung ausschließlich durch den Leistungsempfänger vorgenommen bzw. veranlasst wird. Hierbei sind verschiedene Varianten denkbar. Die Aufsplittung der Zahlung kann entweder manuell oder automatisiert erfolgen und das gesperrte Umsatzsteuerbankkonto kann entweder bei einer eigens zu diesem Zweck eingerichteten automatisierten Clearinggesellschaft, bei der Bank des Steuerpflichtigen³¹⁰ oder bei der Bank der Steuerbehörde eingerichtet werden.³¹¹ Die betreffende Bank bzw. die Clearingstelle teilt die vom Leistungsempfänger angewiesene Zahlung in den Nettobetrag und das Umsatzsteuerelement auf und führt die Umsatzsteuer auf das gesperrte Mehrwertsteuerkonto des Leistenden (bei der automatisierten Clearinggesellschaft, bei der Bank des Steuerpflichtigen bzw. bei der Bank der Steuerbehörde) ab. Gleichzeitig wird die Finanzverwaltung über die Zahlung informiert, sodass sie den steuerlichen Status aller Steuerpflichtigen in Echtzeit verfolgen kann.

Während eines Steuerzeitraums sammelt der Steuerpflichtige also die von ihm in Rechnung gestellten Umsatzsteuern auf seinem Mehrwertsteuerkonto an.³¹² Sofern er selbst umsatzsteuerbelastete Vorleistungen bezieht, kann er die Bank anweisen, sein Mehrwertsteuerkonto mit der Umsatzsteuer zu belasten. Auf diese Weise saldieren sich bereits während des Steuerzeitraums Umsatzsteuerein- und Auszahlungen. Die Steuer-

³⁰⁸ Vgl. Crawford/Keen/Smith (2011), S. 315; Gebauer (2008), S. 175 (FN 541).

³⁰⁹ Daher steht zu vermuten, dass Bulgarien dieses System aus EU-rechtlichen Gründen abgeschafft hat, und nicht aufgrund administrativer Schwierigkeiten, wie von Crawford/Keen/Smith (2011) unterstellt (S. 315).

³¹⁰ Dies entspricht der bulgarischen Regelung: Ab einem Rechnungsbetrag von umgerechnet etwa 500 EUR erfolgte die Zahlung nicht mehr durch den Leistenden, sondern durch den Leistungsempfänger, vgl. Gebauer (2008), S. 175 (FN 541).

³¹¹ Zur Ausgestaltung im Einzelnen, vgl. Price Waterhouse Coopers (2010), Rn. 74-104 sowie Rn. 273-281.

³¹² Vgl. Price Waterhouse Coopers (2010), Rn. 74-104 sowie Rn. 273-281.

5.4. Maßnahmen Vorsteuerabzug

behörden erfassen spiegelbildlich zum Umsatzsteuerbankkonto die jeweiligen Umsatzsteuerverbindlichkeiten und Vorsteuerforderungen des Steuerpflichtigen.³¹³ Wie im geltenden Recht erfolgt zum Ende eines Steuerzeitraums eine Mehrwertsteuererklärung. Sich hieraus ergebende Zahllasten müssen vom Steuerpflichtigen beglichen werden; Vorsteuerüberhänge werden erstattet.

Der Einsatz gesperrter Mehrwertsteuerkonten kann nur dann sinnvoll sein, wenn konsequenterweise auch der Kartenzahlungsverkehr in dieses Verfahren eingebunden wird. Andernfalls wäre eine Umgehung durch Änderung der Zahlungsweise leicht möglich. Bei Kartenzahlungen könnte das Verfahren zudem auf Leistungen an Nichtsteuerpflichtige ausgeweitet werden. Denn die Aufteilung des Geldbetrags erfolgt in diesem Fall durch die kartenausgebende Bank, welche die Karte mit dem Gesamtbetrag belastet, diesen aber anteilig auf zwei verschiedene Konten weiterleitet. Ein ähnliches Verfahren wird bereits in der Türkei praktiziert.³¹⁴ Nicht anwendbar ist das Verfahren hingegen bei Barzahlungen. Um eine Umgehung durch Barzahlung zu verhindern, könnte der Vorsteuerabzug bei Barzahlungen ab einem bestimmten Betrag versagt werden. Damit bestünde für die Steuerpflichtigen ein Anreiz zum elektronischen Zahlungsverkehr.

5.4.3.2.1.2 Quellensteuererhebung

Eine Quellensteuererhebung („*reverse withholding*“³¹⁵) basiert ebenfalls auf der Grundlage, dass der Leistende keine Umsatzsteuer mehr vereinnahmen kann, da der Leistungsempfänger diese direkt an die Finanzbehörden zu zahlen hat. Dahingehende Vorschläge stellen z. B. das vom ifo Institut entwickelte Treuhandmodell³¹⁶ sowie das Modell einer Ist-Versteuerung mit Quellensteuererhebung dar,³¹⁷ welches als eine Weiterentwicklung des Treuhandmodells angesehen werden kann. Ziel ist jeweils, Mehrwertsteuerzahlung

³¹³ Sofern die Umsatzsteuer mangels Deckung nicht vom Mehrwertsteuerkonto, sondern von einem anderen Bankkonto des Steuerpflichtigen geleistet wird, überprüft die Finanzverwaltung zunächst den Zahlungsabgang auf diesem Konto und belastet ggf. das Mehrwertsteuerkonto des Steuerpflichtigen, vgl. z. B. Schritt 3b der Prozessbeschreibung zum Modell des gesperrten Mehrwertsteuerkontos bei der Bank der Steuerbehörde, Price Waterhouse Coopers (2010), S. 39.

³¹⁴ Vgl. Price Waterhouse Coopers (2010), Rn. 104.

³¹⁵ Vgl. Crawford/Keen/Smith (2011), S. 314 f.

³¹⁶ Vgl. Sinn/Parsche/Gebauer (2004).

³¹⁷ Vgl. Lohse/Parsche/Gebauer (2006); Lohse/Parsche/Gebauer (2007).

und Vorsteuerabzug so zu verknüpfen, dass eine Vorsteuererstattung erst nach festgestellter Versteuerung des Umsatzes gewährt wird.³¹⁸

Im ursprünglichen Treuhandmodell erfolgt die Zahlung des Gesamtbetrags durch Überweisung oder mittels Kreditkarte zunächst auf ein Zwischenkonto (Treuhandkonto), von welchem die Bank hiernach den Nettobetrag an den Leistenden und die Umsatzsteuer an das Finanzamt weiterleitet.³¹⁹ Demgegenüber nutzt das Modell der Ist-Versteuerung mit Quellensteuererhebung ein sogenanntes mehrwertsteuerbezogenes Überweisungsverfahren, bei dem die Splittung des Zahlungsbetrags nicht durch die Bank erfolgt, sondern vom Leistungsempfänger vorgenommen wird.³²⁰ Zu diesem Zweck sind die Überweisungsträger, Scheckformulare o. ä. mit einem zusätzlichen Betragsfeld zu versehen, in welches der Umsatzsteuerbetrag eingetragen wird. Zusätzlich muss der Leistungsempfänger seine MwSt-Nummer sowie die vom Leistenden vergebene Rechnungsnummer angeben. Der Vorsteuerabzug wird versagt, sofern die Zahlung nicht im mehrwertsteuerbezogenen Überweisungsverfahren erfolgte.

Bei Kredit- oder Girokartenzahlung ist der Leistende verpflichtet, dem Kartenunternehmen die Rechnungsnummer, die Aufteilung des Rechnungsbetrags sowie die MwSt-Nummer des Leistungsempfängers mitzuteilen. Das Kartenunternehmen wiederum muss die getrennte Überweisung von Nettobetrag und Umsatzsteuer vornehmen und diese Angaben in der Kartenabrechnung an den Leistungsempfänger als Nachweis gegenüber dem Finanzamt mitteilen. Für Bargeschäfte sehen sowohl das Treuhandmodell als auch das Modell der Quellensteuererhebung in Anlehnung an das italienische Scontrino-Verfahren den Einsatz von Registerkassen in Verbindung mit Steuermarken³²¹ bzw. einem Chipverfahren³²² vor.

³¹⁸ Vgl. Gebauer (2008), S. 172.

³¹⁹ Vgl. Sinn/Parsche/Gebauer (2004), S. 35 f.

³²⁰ Vgl. Lohse/Parsche/Gebauer (2006), S. 1481 f.; Lohse/Parsche/Gebauer (2007), S. 117 f.

³²¹ Vgl. Sinn/Parsche/Gebauer (2004), S. 36 f.

³²² Vgl. Lohse/Parsche/Gebauer (2006), S. 1482.

5.4.3.2.2 Bewertung

5.4.3.2.2.1 Aufkommenssicherung

Sowohl das Modell gesperrter Mehrwertsteuerkonten als auch das Modell einer Ist-Versteuerung mit Quellensteuererhebung sind grundsätzlich geeignet, Ausfallrisiken weitgehend zu vermeiden. Dies gilt zumindest insoweit, als die Modelle zur Anwendung gelangen, der Zahlungsvorgang also unbar erfolgt.³²³ Da der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer an die Finanzverwaltung abführt, ist sichergestellt, dass diese vom Leistenden nicht hinterzogen werden kann. Folglich sind auch Fälle von Missing-Trader- oder Kettenbetrug nicht möglich. Ebensowenig besteht die Gefahr, dass bei Insolvenz des Leistenden Umsatzsteuer uneinbringlich wird.³²⁴ Gleichzeitig setzt der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers die Begleichung der Rechnung und Abführung der Umsatzsteuer durch diesen voraus. Vorsteuererschleichung anhand fingierter oder manipulierter Rechnungen, denen kein Umsatz zugrunde liegt, sind damit ebenso ausgeschlossen³²⁵ wie insolvenzbedingte Ausfälle infolge von Vorsteuerberichtigungen.

Nicht vermeiden lässt sich hingegen der unberechtigte Vorsteuerabzug aus nicht für steuerpflichtige Umsätze verwendeten Eingangsleistungen sowie die Nichtdeklaration von (Nutzungs-)entnahmen. Wie im Modell der generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check bedarf es zur Aufdeckung einer Einzelfallprüfung durch die Finanzbehörden.³²⁶ Gleichwohl kann bei vorsteuerschädlicher Verwendung das Vorsteuerabzugsrecht wie im geltenden Recht von vornherein ganz oder anteilig versagt werden.³²⁷

Der wesentliche Vorteil dieser Modelle im Vergleich zur Ist-Versteuerung mit Cross-Check liegt darin, dass auf eine Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze verzichtet werden kann. Zwar ließe sich Missing-Trader-Betrug nicht vollständig vermeiden, doch wäre er - ähnlich wie im Reverse-Charge-Verfahren - auf Umsätze an Nichtsteuer-

³²³ Von der geplanten Registerkasse mal abgesehen.

³²⁴ Kritisch dazu Leitl (2010), der von einer „*Privilegierung des Fiskus*“ spricht (S. 284-288).

³²⁵ Ähnlich auch Crawford/Keen/Smith (2011), S. 315.

³²⁶ So auch Leitl (2010), S. 279.

³²⁷ Vgl. Abschnitt 3.2.3.2.1.

pflichtige und Barumsätze sowie auf den steuerfreien Erwerb für private Konsumzwecke beschränkt. Bei Barumsätzen lässt sich das Ausfallrisiko wiederum verringern, indem der Vorsteuerabzug ab einem bestimmten Betrag versagt wird, sofern die Zahlung nicht unbar erfolgte. Angesichts der mit einer Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze verbundenen vielfältigen Probleme³²⁸ sollten daher stattdessen die mit den verbleibenden Betrugsszenarien verbundenen Ausfallrisiken in Kauf genommen werden.

Mit der manuellen Aufsplittung der Zahlung durch den Leistungsempfänger, wie dies bei der Ist-Versteuerung mit Quellensteuererhebung zwingend der Fall ist, wird in gewisser Weise der Charakter einer indirekten Besteuerung aufgehoben und der Leistungsempfänger stattdessen zur „Selbstveranlagung“ verpflichtet. Aus diesem Grund ist das Modell stark kritisiert worden.³²⁹ Aufgrund der existierenden Tarifspaltung bestehe die Gefahr, dass die Umsatzsteuer (bewusst oder unbewusst) zu niedrig ausgewiesen wird und im Extremfall fälschlicherweise der Nullsteuersatz angegeben wird. Um das Ausfallrisiko einigermaßen einzudämmen, müssten mindestens zwei Quellensteuerfelder verwendet werden und ein rechnerischer Abgleich mit dem Rechnungsbetrag erfolgen.³³⁰ Dennoch wird das Ausfallrisiko insgesamt als deutlich höher eingeschätzt, da die Umsatzsteuer nicht mehr wie bislang von ca. 3 Millionen voranmeldungspflichtiger Unternehmen summarisch abgeführt würde, sondern sich aus mehreren Milliarden Einzelzahlungen pro Monat ergeben würde.³³¹

Hierzu ist anzumerken, dass das Modell zwar nicht von vornherein auf zwischenunternehmerische Umsätze begrenzt ist. Gleichwohl löst es das aktuelle Überweisungsverfahren nicht vollständig ab. Vielmehr ist das mehrwertsteuerbezogene Überweisungsverfahren nur dann zwingend anzuwenden, wenn der Leistungsempfänger aus dem zugrunde liegenden Umsatz den Vorsteuerabzug begehrt. Daher ist beim mehrwertsteuerbezogenen Überweisungsverfahren auch die MwSt-Nummer des Leistungsempfängers mit

³²⁸ Vgl. Abschnitt 5.3.

³²⁹ Vgl. Weber (2007), S. 25 f. Vgl. auch Weber (2006), S. 301-304; Matheis/Groß (2006b), S. 278-280 zu weiteren Kritikpunkten.

³³⁰ Vgl. Weber (2007), S. 25 f.

³³¹ Vgl. Matheis/Groß (2006b), S. 279; ähnlich Weber (2007), S. 25.

anzugeben.³³² Insoweit kann es im Verhältnis zu Nichtsteuerpflichtigen beim derzeitigen Erhebungsverfahren bleiben. Nicht ersichtlich ist indes, ob die Angabe der MwSt-Nummer des Leistungsempfängers für das neue Überweisungsverfahren zwingend erforderlich ist. Selbst wenn dies der Fall ist, besteht dennoch die Gefahr, dass Nichtsteuerpflichtige die Überweisung unter Angabe einer fremden MwSt-Nummer tätigen und den Umsatzsteuerbetrag unrechtmäßig reduzieren. Es wird den ohnehin schon stark in den Erhebungsprozess involvierten Banken nicht zugemutet werden können, vor Weiterleitung der Zahlungen die Gültigkeit der MwSt-Nummer zu überprüfen. Da das Modell keinen Übergang der Steuerschuldnerschaft vorsieht, ist der Leistende folglich einem erheblichen Haftungsrisiko ausgesetzt.³³³

Eine manuelle Aufspaltung des Zahlungsbetrags durch den Leistungsempfänger birgt demnach stets die Gefahr, dass die Umsatzsteuer vom Leistungsempfänger (bewusst oder unbewusst) zu niedrig ausgewiesen wird. Für den Leistenden, der weiterhin Steuerschuldner ist, stellt dies ein erhebliches Haftungsrisiko dar. Folglich ist eine manuelle Aufspaltung des Zahlungsbetrags im allgemeinen und das Modell einer Ist-Versteuerung mit Quellensteuererhebung im speziellen abzulehnen. Bei einer automatisierten Aufteilung auf Ebene der Bank hingegen ist es nicht möglich, nur den Nettobetrag an den Leistenden, nicht aber die Umsatzsteuer zu begleichen. Solange die Rechnung noch unbezahlt ist, besteht kein Steueranspruch.

Das Modell gesperrter Mehrwertsteuerkonten hingegen ist grundsätzlich auf zwischenunternehmerische Umsätze beschränkt.³³⁴ Der Anreiz zur Nicht- oder Falschdeklaration ist bei steuerpflichtigen Leistungsempfängern im Vergleich zu Nichtsteuerpflichtigen indes geringer. Allenfalls nicht vorsteuerabzugsberechtigte Steuerpflichtige könnten versuchen, Vorleistungen steuerfrei zu beziehen. Bei einer automatischen Zahlungsaufteilung auf Ebene der Bank³³⁵ ist jedoch auch diese Möglichkeit genommen.

³³² Vgl. Lohse/Parsche/Gebauer (2006), S. 1481.

³³³ Die von Gebauer (2008) vorgeschlagene Haftungsregelung des Leistungsempfängers läuft hier ins Leere (S. 173 f.).

³³⁴ Eine Ausweitung auf Umsätze an Nichtsteuerpflichtige ist theoretisch, aber praktisch schwieriger zu realisieren, vgl. Price Waterhouse Coopers (2010), Rn. 280.

³³⁵ Dies entspricht Alternative 1 bis 3 bei Price Waterhouse Coopers (2010), Rn. 74-91.

Es verbliebe natürlich das Risiko, dass an Nichtsteuerpflichtige getätigte Umsätze nicht deklariert werden - sei es mit oder ohne Wissen und Zustimmung des Leistungsempfängers. Insoweit ergibt sich kein Unterschied zum gegenwärtigen System. Die Möglichkeit ist jedoch auf Barumsätze und die Rechnungsbegleichung durch Überweisung begrenzt, da im Kartenzahlungsverkehr auch bei Umsätzen an Nichtsteuerpflichtige die Umsatzsteuer von der kartenausgebenden Bank auf das Mehrwertsteuerkonto des Leistenden überwiesen wird.³³⁶ Zudem sichert das Prinzip der fraktionierten Zahlung, dass zumindest die Vorstufen umsatzsteuerbelastet sind. Überdies könnte das Modell gesperrter Mehrwertsteuerkonten die Nichtdeklaration von Umsätzen insoweit verringern, als durch die angedachte Koppelung der Mehrwertsteuerkonten mit den Finanzbehörden³³⁷ diese über die bezogenen Vorleistungen informiert sind. Für nicht-deklarierte Umsätze verwendete Vorleistungen müssten folglich bar oder vom nichtsteuerpflichtigen Leistungsempfänger bezogen werden.

Schließlich bestünde noch die Gefahr einer technischen Manipulation der Mehrwertsteuerkonten bzw. der zugrunde liegenden Daten, vergleichbar der Manipulation von Registerkassen mittels spezieller Software.³³⁸ Anstelle der Rechnungsfälschung für Zwecke der Vorsteuererschleichung könnten Betrüger versuchen, in die Computersysteme der Bank bzw. der Finanzverwaltung einzudringen und die Daten zu manipulieren. Wenngleich dieses Risiko zweifelsohne zumindest theoretisch besteht, erscheint eine derartige Manipulation doch weitaus schwieriger zu bewerkstelligen als die simple Rechnungsfälschung.

Insgesamt betrachtet erscheint das Modell gesperrter Mehrwertsteuerkonten daher eine geeignete Lösung für die Erhebung der Mehrwertsteuer, zumal auf eine Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze verzichtet werden könnte. Das gesperrte Mehrwertsteuerkonto müsste verpflichtend von allen Steuerpflichtigen eingerichtet werden, die in diesem Mitgliedstaat zumindest mehrwertsteuerlich registriert sind. Fraglich ist

³³⁶ Vgl. Price Waterhouse Coopers (2010), Rn. 99-104.

³³⁷ Vgl. dazu ausführlich Price Waterhouse Coopers (2010), Rn. 74-91.

³³⁸ Vgl. dazu FN 94 in Abschnitt 4.2.1.4.1.1, Seite 120 sowie Ainsworth (2010a); Weber (2007), S. 26.

freilich, inwieweit ein solches System technisch umsetzbar ist. Entscheidend für die Funktionsfähigkeit ist insbesondere die angedachte Echtzeit-Übermittlung der mit der Überweisung verbundenen Informationen an die zuständigen Finanzbehörden.

5.4.3.2.2.2 Administration

Als Hauptnachteil einer Quellensteuererhebung führen Crawford/Keen/Smith (2011) die administrative Komplexität an, verweisen jedoch gleichzeitig darauf, dass diese Verfahren in Lateinamerika recht verbreitet sind.³³⁹ Dennoch wurden die technische Umsetzbarkeit und Administration der Ist-Versteuerung mit Quellensteuererhebung vielfach stark angezweifelt.³⁴⁰ Neben der unvermeidlichen Involvierung der Finanzinstitute wird vor allem auch angezweifelt, dass es der Finanzverwaltung gelingen kann, für jeden Einzelumsatz in angemessener Zeit festzustellen, ob die korrespondierende Umsatzsteuer abgeführt wurde.³⁴¹

Bei der Verwendung gesperrter Mehrwertsteuerkonten, die elektronisch mit den jeweiligen Steuerkonten der Steuerpflichtigen bei der Finanzverwaltung verbunden sind und alle Buchungen in Echtzeit spiegelbildlich übertragen,³⁴² ist diese Verlinkung gegeben. Auch unter diesem Aspekt scheint dieses Modell der vom ifo Institut vorgeschlagenen Quellensteuererhebung überlegen, wenngleich es technisch noch anspruchsvoller anmutet. Ein Hauptkritikpunkt ist sicherlich die starke Involvierung der Finanzinstitute, welche von einigen Seiten als unzumutbar angesehen wird. An anderer Stelle wird auf eine mögliche Verletzung des Steuergeheimnisses durch die Einschaltung der Banken verwiesen.³⁴³ Zumindest letzteres dürfte nicht auf alle Mitgliedstaaten zutreffen. Nicht zuletzt sind die mit einem solchen Erhebungsverfahren verbundenen Kosten als ein wichtiger Faktor zu nennen.

³³⁹ Vgl. Crawford/Keen/Smith (2011), S. 315.

³⁴⁰ Vgl. ausführlich dazu Weber (2006); Matheis/Groß (2006b); Weber (2007), S. 25 f; Leitzl (2010) 276-290.

³⁴¹ Vgl. z. B. Leitzl (2010) 277, wobei diese Beurteilung (auch) darauf beruht, dass auch Nichtsteuerpflichtige vom Quellensteuerverfahren erfasst werden.

³⁴² Vgl. z. B. Price Waterhouse Coopers (2010), Rn. 89.

³⁴³ Vgl. ausführlich zu den von der Wirtschaft vorgebrachten Kritikpunkten, Europäische Kommission (2010b), S. 58-60.

Eine im Auftrag der EU-Kommission von PWC durchgeführte Machbarkeitsstudie hat die verschiedenen Ausgestaltungsmöglichkeiten zunächst anhand der OECD-Kriterien für Steuersysteme evaluiert³⁴⁴ und anschließend die Verwendung eines gesperrten Mehrwertsteuerkontos bei der Bank der Steuerbehörde einer eingehenden kapitalwertbasierten Kosten-Nutzen-Analyse unterzogen.³⁴⁵ Im Ergebnis konnte ein positives Kosten-Nutzen-Verhältnis aufgezeigt werden. Wenngleich dieses Ergebnis vorsichtig zu interpretieren ist, gelangt die Studie zu dem Schluss, „*that it might be worthwhile to explore the feasibility of the split payment model further*“.³⁴⁶

Die technische Realisierbarkeit kann vorliegend nicht beurteilt werden, doch sei an dieser Stelle darauf verwiesen, dass Aserbaidshan mit Wirkung zum 1.1.2008 ein solches System implementiert hat. Infolgedessen hat sich das Umsatzsteueraufkommen gegenüber dem Vorjahr um etwa 551 Mio. US-Dollar bzw. 86,7 % erhöht.³⁴⁷ Hinzuzufügen ist, dass dem Verfahren offensichtlich eine manuelle Aufteilung des Betrags durch den Leistungsempfänger zugrunde liegt,³⁴⁸ was tendenziell betrugsanfälliger sein dürfte als die automatisierte Splittung durch die Bank. Nach Angaben von PWC Aserbaidshan hat sich das System in der Praxis bewährt und keine besonderen Probleme erzeugt.³⁴⁹ In diesem Zusammenhang sei noch angemerkt, dass Tariffdifferenzierungen, wie bereits angeführt, die Komplexität des Umsatzsteuersystems erhöhen und folglich auch die Automatisierung der Aufsplittung von Zahlungen erschweren. Im Hinblick auf die Funktionsfähigkeit eines solchen Systems sollte folglich auf Tariffdifferenzierungen verzichtet werden. Vor diesem Hintergrund überrascht es nicht, dass Aserbaidshan einen einheitlichen Steuersatz von 18 % anwendet.³⁵⁰

³⁴⁴ Vgl. Price Waterhouse Coopers (2010), Rn. 74-104.

³⁴⁵ Vgl. Price Waterhouse Coopers (2010), Rn. 273-338.

³⁴⁶ Vgl. Price Waterhouse Coopers (2010), Rn. 333-338.

³⁴⁷ Vgl. <http://www.iota-tax.org/content/view/379/39/>.

³⁴⁸ So auch Price Waterhouse Coopers (2010), Rn. 98 und Rn. 323-327.

³⁴⁹ Vgl. Price Waterhouse Coopers (2010), Rn. 325.

³⁵⁰ Vgl. Art. 173 des aserbaidshanischen UStG (<http://www.taxes.gov.az/eng/qanun/f11.html>).

5.4.4 Fazit

Der dem Mehrwertsteuersystem immanente Vorsteuerabzug hat eine sehr hohe Anzahl einnahmelooser Zahlungsströme zur Folge, was mit gewissen Ausfallrisiken verbunden ist. Neben Vorschlägen zur Eliminierung dieser Zahlungsströme existieren Reformansätze, die darauf abzielen, diese entweder durch einen Cross-Check besser zu kontrollieren, oder durch eine Aufsplittung von Zahlungsbeträgen zu sichern. Ein wesentlicher Vorzug aller Vorschläge liegt darin, dass das derzeitige Mehrwertsteuerprinzip erhalten bliebe und lediglich in die Erhebung eingegriffen würde. Während sich die generelle Ist-Versteuerung mit Cross-Check das Instrument der Einkünfteübermittlung durch Dritte zunutze macht, basieren die Modelle einer gesplitteten Zahlung auf dem Grundgedanken einer Steuerentrichtung durch Dritte.

Weil für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers nicht auf die Entrichtung der Steuer durch den Leistenden abgestellt werden kann, kann die Einkünfteübermittlung durch Dritte im Rahmen der generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check indes nur Vorsteuererschleichungen vermeiden. Hinsichtlich der Nichtdeklaration von Einkünften entfaltet das Verfahren hingegen keine präventive Wirkung - abgesehen von einem eventuellen Abschreckungseffekt aufgrund der erhöhten Aufdeckungswahrscheinlichkeit. Fälle von Steuerhinterziehung (inklusive Missing-Trader-Betrug) wären weiterhin möglich, ließen sich aber vermutlich schneller aufdecken. Ähnlich stellt sich die Situation im Falle einer Insolvenz dar. Nicht vermeidbar sind Steuerausfälle bei Zahlungsunfähigkeit des Leistenden sowie infolge einer Insolvenz des nichtsteuerpflichtigen Leistungsempfängers. Nur bei Insolvenz des steuerpflichtigen Leistungsempfängers resultiert ein positiver Aufkommenseffekt. Der Erfolg einer generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check hängt entscheidend von der Effektivität des Cross-Checks ab. Da jedoch grenzüberschreitende Betrugsszenarien nicht systemseitig unterbunden werden, müsste dieses Verfahren im Zusammenhang mit einer Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze eingeführt werden. Dies lässt sich nur mit einer zentral verwalteten CVAT realisieren.

Die Modelle einer gesplitteten Zahlung zielen darauf ab, dass der Leistende nicht mehr in den Besitz der Umsatzsteuer gelangt, sondern diese durch einen Dritten entrichtet wird. Hierzu ist zunächst anzumerken, dass die Umsatzsteuer als indirekte Steuer genau auf diesem Grundsatz beruht und bereits der Leistende als „Dritter“ fungiert. Das Vorsteuer-Verrechnungs-Modell verlagert diese Verantwortlichkeit nunmehr zurück auf den Leistungsempfänger, welcher zudem zur Saldierung der Steuer mit seinem Vorsteuerabzugsrecht befugt ist. Damit gleicht das Vorsteuer-Verrechnungs-Modell dem Reverse-Charge-Verfahren, indes ohne vergleichbare Kontrollmaßnahmen und, ohne die Steuerschuldnerschaft zu ändern, wodurch der Leistende einem unzumutbaren Haftungsrisiko ausgesetzt ist. Es ist daher abzulehnen.

Auch das Modell einer Ist-Versteuerung mit Quellensteuererhebung bestimmt als „Quelle“ zur Entrichtung der Steuer den Leistungsempfänger und damit die Person, welche die Steuerlast wirtschaftlich tragen soll. Der Einbezug von nichtsteuerpflichtigen Leistungsempfängern verschärft einerseits die hieraus resultierenden negativen Anreizwirkungen und erhöht andererseits den Kontroll- und Administrationsaufwand. Da auch die Ist-Versteuerung mit Quellensteuererhebung die Steuerschuldnerschaft beim Leistenden belässt, resultiert für diesen wiederum ein unzumutbares Haftungsrisiko. Somit ist auch dieses Modell abzulehnen.

Demgegenüber bewirkt das Modell gesperrter Mehrwertsteuerkonten mit der Einschaltung der Finanzinstitute, dass weder der Steuerschuldner noch der Steuerdestinatär, sondern tatsächlich ein „Dritter“ zur Entrichtung der Steuer verpflichtet ist. Damit scheint es geeignet, Ausfallrisiken weitgehend zu vermeiden. Da der Leistende nicht mehr in den Besitz der Umsatzsteuer gelangt, kann diese im Insolvenzfall nicht mehr uneinbringlich werden. Die Nichtdeklaration von Umsätzen, inklusive Missing-Trader- oder Kettenbetrug, wird auf Barzahlungen bzw. auf Umsätze an Nichtsteuerpflichtige (außer bei Kartenzahlung) reduziert. Das Prinzip der fraktionierten Zahlung gewährleistet jedoch, dass zumindest die Vorstufen umsatzsteuerbelastet sind. Überdies könnte das Modell gesperrter Mehrwertsteuerkonten die Nichtdeklaration von

Umsätzen insoweit verringern, als durch die angedachte Koppelung der Mehrwertsteuerkonten mit den Finanzbehörden diese über die bezogenen Vorleistungen informiert sind. Insofern stellt sich die Frage, ob der zusätzliche Einsatz von Registrierkassen die damit verbundenen Kosten rechtfertigt.³⁵¹ Die Möglichkeiten zur Deklaration nationaler steuerpflichtiger Umsätze als steuerbefreite innergemeinschaftliche sind gleichfalls auf Umsätze an Nichtsteuerpflichtige, die nicht per Bankkarte bezahlt werden, beschränkt.

Weil der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers die Begleichung der Rechnung und Abführung der Umsatzsteuer voraussetzt, sind Vorsteuererschleichung anhand fingierter oder manipulierter Rechnungen bei Verwendung gesperrter Mehrwertsteuerkonten ebenso ausgeschlossen wie insolvenzbedingte Ausfälle infolge von Vorsteuerberichtigungen. Ein weiterer Vorteil dieser Methode liegt darin, dass auf eine Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze verzichtet werden kann. Die Ausfälle infolge der verbleibenden Möglichkeiten grenzüberschreitenden Betrugs können im Vergleich zu den aus der Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze resultierenden Probleme und angesichts der überwiegenden positiven Aufkommenseffekte als vernachlässigbar angesehen werden.

Insgesamt betrachtet ist ein Modell gesperrter Mehrwertsteuerkonten vorzuziehen, wenngleich dessen technische Realisierbarkeit vorliegend nicht beurteilt werden kann. Es bringt zwar weitreichende Änderungen des Erhebungsprozesses mit sich, belässt das geltende Mehrwertsteuersystem an sich aber bestehen und vermeidet insbesondere die schwierige Differenzierung zwischen steuerpflichtigen und nichtsteuerpflichtigen Leistungsempfängern. Allerdings setzt es eine erhebliche Beteiligung des Finanzsektors voraus. Insofern wäre neben der technischen Umsetzung noch die Frage nach einer Kompensation für die Finanzinstitute zu klären.

³⁵¹ Zumal „Ohne-Rechnung-Geschäfte“ auch bei Existenz von Registrierkassen weiterhin möglich sind.

Kapitel 6

Fazit der Arbeit

Der Umsatzbesteuerung in der EU liegt ein Mehrwertsteuersystem mit Vorsteuerabzug zugrunde. Dieses ist anderen Umsatzsteuerformen ökonomisch überlegen, denn es vermeidet die kumulative Wirkung einer Bruttoumsatzsteuer und gewährleistet im Gegensatz zu einer Einzelhandelssteuer eine genaue Erfassung des Endverbrauchs. Hierfür ist jedoch die Entlastung zwischenunternehmerischer Umsätze im Wege des Vorsteuerabzugs erforderlich. Überdies ermöglicht die Mehrwertsteuer einen exakten Grenzausgleich, sodass die Besteuerung grenzüberschreitender Umsätze nach dem Bestimmungslandprinzip erfolgen kann. Allerdings setzt ein Grenzausgleich die Existenz (physischer) Grenzkontrollen voraus.

Eine bestimmungslandbasierte Besteuerung wird nicht nur dem Konsumcharakter der Umsatzsteuer besser gerecht, sondern vermag auch, selbst bei Steuersatzunterschieden internationale Produktionseffizienz zu erreichen. Das Ursprungslandprinzip sichert nur unter bestimmten Annahmen eine wettbewerbsneutrale Besteuerung. Sind diese nicht erfüllt, führt es zu Wettbewerbsverzerrungen und damit zu Produktionsineffizienzen. Eine ursprungslandbasierte Besteuerung ist dann nur bei gleichzeitiger Harmonisierung der Steuersätze verzerrungsfrei möglich.

Die innerhalb der EU zu verzeichnenden Mehrwertsteuerausfälle gehen zum Teil auf legale Steuervermeidung, vor allem aber auf Insolvenzen und Steuerhinterziehung zurück. Das Prinzip der fraktionierten Zahlung vermag, bei nichtdeklarierten Umsätzen an Endverbraucher zumindest einen Teil der Umsatzsteuereinnahmen zu sichern. Bei zwischenunternehmerischen Umsätzen kann es selbstregulierend wirken. Die Effektivität des Selbstkontrollmechanismus hängt jedoch entscheidend von der tatsächlichen und wahrgenommenen Möglichkeit eines Abgleichs von Umsatzsteuerzahlung und Vorsteuerabzug ab. Aufgrund der hohen Anzahl der aus den zwischenunternehmerischen Umsätzen resultierenden Zahlungsströme findet ein solcher Abgleich derzeit nur sehr eingeschränkt statt, woraus sich gewisse betrugsbedingte Ausfallrisiken ergeben.

Zudem erweist sich das Prinzip des sofortigen Vorsteuerabzugs auch in Insolvenzfällen als aufkommensgefährdend. Es zeigt sich, dass das Mehrwertsteuersystem im Vergleich zu einer Einzelhandelssteuer zumindest dann keine aufkommenssichernde Wirkung entfaltet, wenn Vorsteuerabzug und Umsatzsteuerzahlung in verschiedene Steuerzeiträume fallen. Bei Insolvenzen innerhalb der Unternehmerkette ist eine Einzelhandelssteuer überlegen. Zwar begrenzt der Nachholeffekt der Mehrwertsteuer den Ausfall auf einen Teil der Wertschöpfung, doch wirken sich zwischenunternehmerische Insolvenzen bei einer Einzelhandelssteuer fiskalisch gar nicht aus. Schließlich können Insolvenzen auch in betrügerischer Weise für Zwecke der Steuerhinterziehung herbeigeführt werden.

Darüber hinaus kommt es innerhalb der EU aufgrund der fehlenden physischen Grenzkontrollen verstärkt zu Betrugsformen, die jeweils auf der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Umsätze basieren. Der Ersatz der Grenzkontrollen durch erhöhte administrative Kontroll-, Nachweis- und Meldepflichten hat vor allem zu steigenden bürokratischen Kosten für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung geführt, das Ausfallrisiko aber nicht wesentlich reduziert. Nicht zuletzt können durch die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Umsätze auch nationale Betrugsformen begünstigt werden.

Über die fiskalische Bedeutung einzelner Ausfallursachen herrscht zum Teil Uneinigkeit. Gleichwohl scheint die Nichtdeklaration von Umsätzen, vor allem im Rahmen der

sogenannten Schattenwirtschaft zu deutlich höheren Steuerausfällen zu führen, als theoretisch angenommen. Die Nichtdeklaration von (in Rechnung gestellten oder „schwarz“ erbrachten) Umsätzen erfolgt häufig auch mit dem Ziel, Ertragssteuern und Sozialabgaben zu verkürzen. Insoweit kann sie als nicht systembedingt angesehen werden. Es zeigt sich jedoch, dass das Ausmaß mit steigendem Umsatzsteuersatz tendenziell zunimmt. Auch ein System gespaltener Steuersätze begünstigt Steuerhinterziehung, da zusätzlich die Möglichkeit besteht, Umsätze zwar zu deklarieren, aber in betrügerischer Absicht dem reduzierten Steuersatz zu unterwerfen. Für die Finanzverwaltung wiederum ist ein System mit Tarifspaltungen schwieriger zu kontrollieren. Vor diesem Hintergrund ist von Tariffdifferenzierungen abzusehen. Stattdessen könnte der Normalsteuersatz gesenkt werden, was den Anreiz zu Steuerhinterziehung reduzieren würde. Empfehlenswert wäre eine Reform der europäischen „*first-generation*“¹ Mehrwertsteuer nach dem Vorbild einiger „*second-generation*“² Steuersysteme.³ Diese beinhalten eine breite Bemessungsgrundlage und einen einheitlichen (niedrigeren) Steuersatz.

Zur Vermeidung der verbleibenden Steuerausfälle gilt es, beide systembedingten Schwachstellen zu beheben. Hierbei können jedoch verschiedene Wechselwirkungen auftreten. So würde eine Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze zu einer deutlichen Erhöhung der einnahmeloosen Zahlungsströme führen, wodurch mit einem Anstieg vorsteuerabzugsbedingter Steuerausfälle zu rechnen wäre. Demgegenüber scheint das Reverse-Charge-Verfahren durch die Reduzierung zwischenunternehmerischer Zahlungsströme zunächst geeignet, sowohl vorsteuerabzugsbedingte Ausfallrisiken als auch grenzüberschreitende Betrugsformen zu reduzieren. Gleichzeitig werden damit jedoch die Möglichkeiten eines steuerfreien Erwerbs ausgeweitet, was bestehende Ausfallrisiken ausweitet und neue Betrugsformen hervorruft.

Insofern ist Widmann (2009) einerseits zuzustimmen, dass eine Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze „*das klassische Betrugsinstrument der Mehrwertsteuer, die*

¹ Vgl. Bird (2011), S. 366.

² Vgl. Bird (2011), S. 366, unter Bezug auf Australien und Neuseeland.

³ So auch Dickson/White (2011), S. 388.

Rechnung mit offenem Steuerausweis,“ auf „*weitere hunderte Milliarden bisher steuerfreie Bemessungsgrundlage*“ ausweiten würde.⁴ Umgekehrt aber lässt sich argumentieren, dass mit der Ausweitung des Reverse-Charge-Verfahrens auf nationale Sachverhalte diejenigen aktuellen Ausfallrisiken erhöht werden, die auf der (faktischen) Anwendung dieses Verfahrens auf innergemeinschaftliche Umsätze beruhen.

Eine Möglichkeit wäre demnach, die Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze mit einem automatisierten Cross-Check-Verfahren auf Ist-Versteuerungs-Basis zu kombinieren. Alle Vorschläge zur Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze sind mit gewissen Wettbewerbsverzerrungen, hohen administrativen Anforderungen und unterschiedlich starken Steuerautonomieverlusten verbunden. Insgesamt aber scheint ein zentral verwaltetes CVAT-System, welches die Erstattung der CVAT von der Deklaration des innergemeinschaftlichen Erwerbs abhängig macht, am geeignetsten. Dabei nimmt die innergemeinschaftlich erhobene CVAT den Charakter einer Sicherungssteuer an. Auch ließe sich das Cross-Check-Verfahren am einfachsten in ein CVAT-System integrieren, da der Cross-Check auf nationale Umsätze begrenzt bliebe.

Schließlich besteht noch die Alternative, die einnahmelosen Zahlungsströme durch eine Art Quellensteuererhebung abzusichern. Zu diesem Zweck kommt allein das Modell gesperrter Mehrwertsteuerkonten in Betracht, bei dem aufgrund der Einschaltung der Finanzinstitute tatsächlich ein „Dritter“ zur Entrichtung der Steuer verpflichtet ist. Das Modell hätte den wesentlichen Vorteil, dass sich auch grenzüberschreitende Ausfallrisiken reduzieren ließen, sodass auf eine Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze verzichtet werden könnte. Die Erfassung und Besteuerung dieser Umsätze im Bestimmungsland könnte zusätzlich durch einen effizienteren Abgleich im MIAS anhand korrespondierender Erwerbsmeldungen abgesichert werden.

Technische Realisierbarkeit und Beteiligung des Finanzsektors vorausgesetzt, wäre dieses Modell einem zentral verwalteten CVAT-System mit automatisierten Cross-Check-Verfahren auf Ist-Versteuerungs-Basis vorzuziehen. Die technischen Anforderun-

⁴ Vgl. Widmann (2009), S. 1065.

gen dürften denen eines automatisierten Cross-Checks annähernd vergleichbar sein; gleichzeitig ließen sich die mit der CVAT verbundenen Probleme (Verwaltung, Clearing) vermeiden.

Insgesamt scheint die Lösung der aktuellen Probleme nicht in einem grundlegenden Systemwechsel zu liegen. Denn ein solcher geht jeweils mit dem Verlust wesentlicher Vorteile einer Mehrwertsteuer - Besteuerung unabhängig vom Steuerstatus des Empfängers sowie Gewährleistung einer bestimmungslandbasierten Besteuerung - einher. Stattdessen könnten die bestehenden Ausfallrisiken durch eine veränderte *Erhebung* der Mehrwertsteuer - entweder CVAT-Sicherungssteuer mit Cross-Check und Ist-Versteuerung oder Quellensteuererhebung unter Einbezug der Finanzinstitute - verringert werden. Systemseitige Änderungen wären auf die Abschaffung reduzierter Steuersätze begrenzt.

Anhang

Tabelle A.1: Mehrwertsteuersätze in der EU (in %)

Mitglied- staat	Abkürzung	Stark ermäßigter Steuersatz	Ermäßigter Steuersatz	Normalsatz
Belgien	BE	-	6 / 12	21
Bulgarien	BG	-	9	20
Dänemark	DK	-	-	25
Deutschland	DE	-	7	19
Estland	EE	-	9	20
Finnland	FI	-	9 / 13	23
Frankreich	FR	2,1	5,5 / 7	19,6
Griechenland	GR	-	6,5 / 13	23
Irland	IR	4,8	9 / 13,5	23
Italien	IT	4	10	21
Lettland	LV	-	12	21
Litauen	LT	-	5 / 9	21
Luxemburg	LU	3	6 / 12	15
Malta	MT	-	5 / 7	18
Niederlande	NL	-	6	19
Österreich	AT	-	10	20
Polen	PL	-	5 / 8	23
Portugal	PT	-	6 / 13	23
Rumänien	RO	-	5 / 9	24
Schweden	SE	-	6 / 12	25
Slowakische Republik	SK	-	10	20
Slowenien	SI	-	8,5	20
Spanien	ES	4	8	18
Tschechische Republik	CZ	-	14	20
Ungarn	HU	-	5 / 18	27
Vereinigtes Königreich	UK	-	5	20
Zypern	CY	-	5 / 8	17

Quelle: Europäische Kommission (2012), S. 3.

Tabelle A.2: Gegenüberstellung von Umsatzsteuerausfall und Schattenwirtschaft in der EU (bezogen auf 2006)

Mitgliedstaat- staat	Umsatzsteuerausfall		Schattenwirtschaft	
	in %	Rang	in % vom BIP	Rang
GR	30	1	26	7
SK	28	2	18,3	13
HU	23	3	24,3	8
IT	22	4	23,1	9
LT	22	4	30,5	3
LV	22	4	39,2	1
CZ	18	7	18,3	13
UK	17	8	10,9	22
AT	14	9	9,5	23
BE	11	10	19,9	12
MT	11	10	26,9	5
DE	10	12	15,4	18
EE	8	13	38,1	2
FR	7	14	13,2	20
PL	7	14	26,7	6
FI	5	16	15,8	17
DK	4	17	16,5	15
PT	4	17	20,3	10
SI	4	17	27,2	4
NL	3	20	11,2	21
SE	3	20	16,3	16
ES	2	22	20,2	11
IE	2	22	14,5	19
LU	1	24	9,4	24

Eigene Darstellung; Quelle: Die Umsatzsteuer-Ausfallquoten entstammen Reckon LLP (2009), S. 23-46; die Angaben zum Ausmaß der Schattenwirtschaft entstammen Schneider/Bühne (2007), Tabelle 3.5.1. auf S.24, Tabelle 3.6.1 auf S. 26 sowie Tabelle 3.4.3 auf S. 19-20.

Literaturverzeichnis

A. Monographien, Beiträge in Handbüchern und anderen Sammelwerken sowie Artikel in Periodika

Adams, Thomas S. (1921): Fundamental Problems of Federal Income Taxation, Quarterly Journal of Economics 1921, Vol. 35 (4), S. 527–556.

Agha, Ali/Haughton, Jonathan (1996): Designing Vat Systems: Some Efficiency Considerations, The Review of Economics and Statistics 1996, Vol. 78 (2), S. 303–308.

Aigner, Dennis J./Schneider, Friedrich/Ghosh, Damayanti (1988): Me and my Shadow: Estimating the Size of the US Hidden Economy from Time Series Data, in: **Barnett, William A./Berndt, Ernst R./White, Halbert (Hrsg.):** Dynamic econometric modeling, Cambridge 1988: Cambridge University Press, S. 297–334.

Ainsworth, Richard T. (2010a): International - Zappers – Retail VAT Fraud, International VAT Monitor 2010, Vol. 21 (3), S. 175–182.

Ainsworth, Richard T. (2010b): MTIC (VAT FRAUD) in VoIP - Market Size: \$ 3.3 B, Boston University School of Law Working Paper No. 10-03.

Ainsworth, Richard T. (2011): European Union - Technology Can Solve MTIC

Fraud – VLN, RTvat, D-VAT certification, International VAT Monitor 2011, Vol. 22 (3), S. 153–160.

Algemene Rekenkamer (2009): Intra-Community VAT Fraud. Gemeinsamer Bericht der Rechnungshöfe aus Belgien, den Niederlanden und der Bundesrepublik Deutschland, 2009.

Allingham, Michael G./Sandmo, Agnar (1972): Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics 1972, Vol. 1 (3-4), S. 323–338.

Alm, James (2012): Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies, International Tax and Public Finance 2012, Vol. 19 (1), S. 54–77.

Alm, James/Bahl, Roy/Murray, Matthew N. (1993): Audit selection and income tax underreporting in the tax compliance game, Journal of Development Economics 1993, Vol. 42 (1), S. 1–33.

Alm, James/Jackson, Betty R./McKee, Michael. (1992): Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data, National Tax Journal 1992, Vol. 47 (1), S. 107–114.

Alm, James/Jackson, Betty R./McKee, Michael (1993): Fiscal exchange, collective decision institutions, and tax compliance, Journal of Economic Behavior & Organization 1993, Vol. 22 (4), S. 285–303.

Alm, James/McClelland, Gary H./Schulze, William D. (1992): Why do people pay taxes? Journal of Public Economics 1992, Vol. 48 (1), S. 21–38.

Alm, James/McClelland, Gary H./Schulze, William D. (1999): Changing the Social Norm of Tax Compliance by Voting, Kyklos 1999, Vol. 52 (2), S. 141–171.

Ammann, Gunter (1997): Betrug mit der Umsatzsteuer und seine Vermeidung
- Das abgewandelte Ursprungslandprinzip in Deutschland als Vorbild für die

Europäische Union, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht 1997, Jg. 83 (11), S. 377–383.

Ammann, Gunter (2001a): Anmerkungen zum Entwurf des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetzes. Umsatzsteuer-Betrug mit Vorsteuer-Verrechnung vermeiden, Umsatzsteuer-Rundschau 2001, Heft 10, S. 428–433.

Ammann, Gunter (2001b): Lieferortbestimmung bei innergemeinschaftlichen Transportlieferungen an Abnehmer mit ungesichertem Status nach Art. 28b Teil B der 6. EG-Richtlinie und § 3c UStG, Umsatzsteuer-Rundschau 2001, Heft 7, S. 287–291.

Ammann, Gunter (2002): Weitere Überlegungen zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung auf dem Prüfstand, Umsatzsteuer-Rundschau 2002, Heft 6, S. 258–263.

Ammann, Gunter (2003): Fortschritte bei der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung. Diskussion um kritische Punkte, Umsatzsteuer-Rundschau 2003, Heft 7, S. 332–342.

Andel, Norbert (1986): Sollte man in der EG im Rahmen der Mehrwertsteuer zum Ursprungslandprinzip übergehen? Bemerkungen zu einem Vorschlag des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium für Wirtschaft, FinanzArchiv 1986, Bd. 44 (3), S. 484–488.

Andel, Norbert (1998): Finanzwissenschaft, 4. Auflage, Tübingen 1998.

Andreoni, James/Erard, Brian/Feinstein, Jonathan (1998): Tax compliance, Journal of Economic Literature 1998, Vol. 36 (2), S. 818–860.

Arndt, Hans-Wolfgang/Fischer, Kristian (2008): Europarecht, 9. Auflage, Heidelberg 2008.

- Baer, Katherine/Summers, Victoria/Sumley, Emil (1996):** A Destination VAT for CIS Trade, MOCT-MOST: Economic Policy in Transitional Countries, Vol. 6 (3), S. 87–106.
- Baldry, Jonathan C. (1986):** Tax evasion is not a gamble: A report on two experiments, *Economic Letters* 1986, Vol. 22 (4), S. 325–409.
- Becker, Gary S. (1968):** Crime and Punishment: An Economic Approach, *Journal of Political Economy* 1968, Vol. 76 (2), S. 169–217.
- Becker, Winfried/Büchner, Hans-Jürgen/Sleeking, Simon (1987):** The impact of public transfer expenditures on tax evasion, *Journal of Public Economics* 1987, Vol. 34 (2), S. 243–252.
- Bergman, Marcelo/Nevarez, Armando (2006):** Do Audits Enhance Compliance? An Empirical Assessment of VAT Enforcement, *National Tax Journal*, Vol. 54 (4), S. 817–832.
- Biehl, Dieter (1969):** Ausfuhrland-Prinzip Einfuhrland-Prinzip und Gemeinsamer-Markt-Prinzip, Köln/Berlin/Bonn/München 1966.
- Bird, Richard M. (2011):** Value-Added Tax and Excises. Commentary, in: **Adam, Stuart et al. (Hrsg.):** Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review, Volume I, Institute for Fiscal Studies (IFS): Oxford University Press 2011, S. 363–369.
- Bird, Richard M./Gendron, Pierre-Pascal (1998):** CDual VATs and Cross-Border Trade: Two Problems, One Solution? *International Tax and Public Finance* 2000, Vol. 5 (3), S. 429–442.
- Bird, Richard M./Gendron, Pierre-Pascal (2000):** CVAT, VIVAT, and Dual VAT: Vertical „Sharing“ and Interstate Trade, *International Tax and Public Finance* 2000, Vol. 7 (6), S. 753–761.

- Bird, Richard M./Gendron, Pierre-Pascal (2001):** VATs in Federal Countries: International Experience and Emerging Possibilities, Bulletin for International Fiscal Documentation 2001, Vol. 55 (7), S. 293–309.
- Bird, Richard M./Gendron, Pierre-Pascal (2007):** The VAT in Developing and Transitional Countries, Cambridge 2007.
- Birkenfeld, Wolfram/Forst, Christian (1992):** Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, Bielefeld 1992.
- Bizer, Kilian (2008):** Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung - eine experimentelle Analyse zur Begründung von Steuereinfachheit, Berlin 2008.
- Bohley, Peter (2003):** Die öffentliche Finanzierung, Oldenbourg 2003.
- Braakmann, Albert (2004):** Schattenwirtschaft und Messung des Wirtschaftswachstums, Thuenen-Series of Applied Economic Theory, Working Paper No. 43, S. 1–19.
- Brandl, Rainer (2008):** Karussellbetrug - Umsatzsteuerliche und finanzstrafrechtliche Konsequenzen, in: **Achatz, Markus/Tumpel, Michael (Hrsg.):** Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, Wien 2008, S. 139–168.
- Brümmerhoff, Dieter (2011):** Finanzwissenschaft, 10. Auflage, München, Oldenbourg 2011.
- Bundesministerium der Finanzen (1994):** Ausarbeitung der endgültigen Regelung für die Umsatzbesteuerung des innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehrs und für ein funktionsfähiges Clearing-Verfahren: Gutachten der Ursprungslandkommission. Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen 1994 Nr. 52.
- Bundesministerium der Finanzen (2004):** Systembedingte Änderungen bei der Umsatzbesteuerung - Modell einer generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check - BMF-Schreiben vom 12.11.2003, Umsatzsteuer-Rundschau 2003, Heft 1, S. 16–19.

Bundesministerium der Finanzen (2012a): Monatsbericht des BMF, Januar 2012.

Bundesministerium der Finanzen (2012b): Monatsbericht des BMF, August 2012.

Bundesministerium der Finanzen (2012c): Stand und Entwicklung der Steuerrückstände 2011, Monatsbericht des BMF, September 2012.

Bundesrechnungshof (2000): Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2000 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung (einschließlich der Feststellungen zur Jahresrechnung des Bundes 1999), BT-Drucksache 14/4226.

Bundesrechnungshof (2003): Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung, Bericht nach § 99 BHO vom 3.9.2003.

Bundesrechnungshof (2004): Umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand - Vorschläge für eine EG-konforme Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts, Bericht nach § 99 BHO vom 2.11.2004.

Bundesregierung (2008): Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Volker Wissing, Jens Ackermann, Dr. Karl Addicks, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP, BT-Drucksache 16/9295.

Bundesregierung (2011): Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke, Britta Haßelmann, Lisa Paus, weiterer Abgeordneter und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, BT-Drucksache 17/5751.

Bunjes, Johann/Geist, Reinhold (2012): Umsatzsteuergesetz (Kommentar), 11. Auflage, München 2012.

Businesseurope (2009): A partnership for a fair and efficient VAT system. Contribution to the 2010 revision of the EU's VAT Strategy. Position Paper of 20 October 2009, 2009.

- Calliess, Christian/Ruffert, Matthias (2011):** EUV/AEUV. Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta (Kommentar), 4. Auflage, München 2011.
- Cansier, Dieter (2004):** Finanzwissenschaftliche Steuerlehre, Stuttgart 2004.
- Christopoulos, Dimitris K . (2003):** Does underground economy respond symmetrically to tax changes? Evidence from Greece, *Economic Modelling* 2003, Vol. 20 (3), S. 563–570.
- Clotfelter, Charles T. (1983):** Tax evasion and tax rates: an analysis of individual returns, *The Review of Economics and Statistics* 1983, Vol. 65 (3), S. 363–373.
- Cnossen, Sijbren (1983):** Harmonization of indirect taxes in the EEC, in: **McLure, Charles E. Jr. (Hrsg.):** Tax assignment in federal countries, Canberra 1983: Centre for Research on Federal Financial Relations, The Australian National University, S. 150–176.
- Cnossen, Sijbren (1998):** Global Trends and Issues in Value Added Taxation, *International Tax and Public Finance* 1998, Vol. 5 (3), S. 399–428.
- Cnossen, Sijbren (2001):** Tax Policy in the European Union. A Review of Issues and Options, *FinanzArchiv* 2001, Vol. 58 (4), S. 466–558.
- Cnossen, Sijbren (2008):** VAT Coordination in the European Union: It's the break-in-the-audit trail, stupid! Paper prepared for the 2008 CESifo Area Conference in Public Economics.
- Cnossen, Sijbren (2011):** Value-Added Tax and Excises. Commentary, in: **Adam, Stuart et al. (Hrsg.):** Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review, Volume I, Institute for Fiscal Studies (IFS): Oxford University Press 2011, S. 370–386.
- Cnossen, Sijbren/Shoup, Carl S. (1987):** Coordination of value-added taxes, in: **Cnossen, Sijbren (Hrsg.):** Tax Coordination in the European Community, Deventer 1987.

Copenhagen Economics (2007): Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, 2007.

Crane, Steve E./Nourzad, Farrokh (1992): Analyzing income tax evasion using amnesty data with self-selection correction: the case of the Michigan tax amnesty program, in: **Slemrod, Joel (Hrsg.):** Why people pay taxes, Ann Arbor 1992: University of Michigan Press, S. 167–189.

Crawford, Ian/Keen, Michael/Smith, Stephen (2011): Value-Added Tax and Excises, in: **Adam, Stuart et al. (Hrsg.):** Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review, Volume I, Institute for Fiscal Studies (IFS): Oxford University Press 2011, S. 275–362.

Das-Gupta, Arindam/Gang, Ira N. (1996): A Comparison of Sales Taxes, Public finance/Finances publiques 1996, Vol. 51 (2), S. 217–225.

Das-Gupta, Arindam/Gang, Ira N. (2003): Value Added Tax Evasion, Auditing and Transactions Matching, in: **McLaren, John (Hrsg.):** Institutional Elements of Tax Design and Reform, Washington D.C. 2003: The World Bank, S. 25–48.

Deutsche Bundesbank (1997): Neuere Entwicklung der Steuereinnahmen, Deutsche Bundesbank Monatsbericht, Nr. 8, S. 83–97.

Deutsche Bundesbank (2002): Neuere Tendenzen der Steuereinnahmen, Deutsche Bundesbank Monatsbericht, Nr. 12, S. 15–37.

Dickson, Ian/White, David (2011): Value-Added Tax and Excises. Commentary, in: **Adam, Stuart et al. (Hrsg.):** Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review, Volume I, Institute for Fiscal Studies (IFS): Oxford University Press 2011, S. 387–406.

Donges, Juergen B. et al.; Marktwirtschaft, Stiftung (Hrsg.) (2011): Systemstabilität für die Finanzmärkte. Kronberger Kreis-Studien Nr. 53, Berlin 2011.

- Drüen, Klaus-Dieter (2010):** Zum Gutglaubensschutz im Umsatzsatzsteuerrecht, Der Betrieb 2010, Nr. 34, S. 1847–1850.
- Dubin, Jeffrey A. (2007):** Criminal investigation enforcement activities and taxpayer noncompliance, Public Finance Review 2007, Vol. 35 (4), S. 500–529.
- Dubin, Jeffrey A./Wilde, Louis L. (1988):** An empirical analysis of federal income tax auditing and compliance, National Tax Journal 1998, Vol. 41 (1), S. 61–74.
- Dunkel, Monika (2008):** Mehrwertsteuer-Mafia raubt Fiskus aus, Financial Times Deutschland, 21.08.2008, S. 10.
- Dziadkowski, Dieter (2002):** Verlust der Umsatzsteuerfreiheit nach § 4 Nr. 1a UStG infolge „fehlerhafter“ Ausfuhrnachweise, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht 2002, Jg. 88 (3), S. 73–74.
- Dziadkowski, Dieter (2010):** Zur Harmonisierung des quotalen Vorsteuerabzugs bei gemischt genutzten Gegenständen im europäischen Binnenmarkt, Internationales Steuerrecht 2010, Heft 20, S. 766–770.
- Dziadkowski, Dieter et al. (2002):** Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens und finanzielle Auswirkungen neuerer Modelle bei der Umsatzbesteuerung, ifo Forschungsberichte Nr. 13.
- Ebrill, Liam et al. (2001):** The modern VAT, Washington D.C. 2001: International Monetary Fund.
- Ehlers, Harald (2012):** Tax Compliance, Neue Wirtschaftsbriefe 2012, Nr. 18, S. 1535–1543.
- Elffers, Henk (2000):** But taxpayers do cooperate! in: **Van Vugt, Mark et al. (Hrsg.):** Cooperation in Modern Society. Promoting the Welfare of Communities, States and Organizations. London 2000, S. 184–194.

Engel, Eduardo M.R.A./Galetovic, Alexander/Raddatz, Claudio E. (2001):

A Note on Enforcement Spending and VAT Revenues, *The Review of Economics and Statistics* 2001, Vol. 83 (2), S. 384–387.

Enste, Dominik H./Schneider, Friedrich (2006): Welchen Umfang haben Schattenwirtschaft und Schwarzarbeit? *Wirtschaftsdienst* 2006, Vol. 86 (3), S. 185–191.

Erard, Brian/Feinstein, Jonathan S. (1994): The role of moral sentiments and audit perceptions in tax compliance, *Public finance/Finances publiques* 1994, Vol. 49 (Suppl.), S. 70–89.

European Police Office (2011): Europol Review. General Report on Europol Activities. Luxembourg 2011.

Europäische Kommission (1962): Bericht des Steuer- und Finanzausschusses, 1962.

Europäische Kommission (1985): Vollendung des Binnenmarktes. Weißbuch der Kommission an den Europäischen Rat, KOM(85) 310.

Europäische Kommission (1996): Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften vom 22.7.1996: „Ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem: ein Programm für den Binnenmarkt“, KOM(96) 328 endg.

Europäische Kommission (2000): Strategie zur Verbesserung der Funktionsweise des MwSt-Systems im Binnenmarkt, Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament.

Europäische Kommission (2006a): Mehrwertsteuer: Kommission wird Ersuchen Deutschlands und Österreichs um Ermächtigung zur Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens nicht als Sondermaßnahme genehmigen. Pressemitteilung vom 19.7.2006, IP/06/1023.

Europäische Kommission (2006b): Mitteilung der Kommission vom 19.7.2006 an den Rat gemäß Artikel 27 Absatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG, KOM(2006) 404 endg.

Europäische Kommission (2006c): Mitteilung der Kommission vom 31.5.2006 an den Rat, an das Europäische Parlament und an den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss hinsichtlich der Notwendigkeit der Entwicklung einer koordinierten Strategie zur Verbesserung der Bekämpfung des Steuerbetruges, KOM(2006) 254 endg.

Europäische Kommission (2006d): Steuerwesen: Europäische Kommission betont die Notwendigkeit einer kohärenten europäischen Strategie zur Bekämpfung des Steuerbetrugs vor. Pressemitteilung vom 31.5.2006, IP/06/697.

Europäische Kommission (2007a): Mitteilung der Kommission an den Rat, das europäische Parlament, den Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen vom 24.01.2007. Aktionsprogramm zur Verringerung der Verwaltungslasten in der Europäischen Union, KOM(2007) 23 endg.

Europäische Kommission (2007b): Mitteilung der Kommission an den Rat zu einigen Kernfragen im Zusammenhang mit der Entwicklung einer MwSt-Betrugsbekämpfungsstrategie in der EU vom 23.11.2007, KOM(2007) 758 endg.

Europäische Kommission (2008a): Mitteilung der Kommission an den Rat und an das Europäische Parlament vom 22.2.2008 über Maßnahmen zur Änderung des MwSt-Systems für die Betrugsbekämpfung, KOM(2008) 109 endg.

Europäische Kommission (2008b): On measures to change the VAT system to fight fraud, Commission Staff Working Paper, SEC(2008) 249.

Europäische Kommission (2009a): Action Programme for Reducing Administrative Burdens in the EU Sectoral Reduction Plans and 2009 Actions. Communication from the Commission to the Council and the European Parliament, COM(2009) 544 final.

Europäische Kommission (2009b): Die Finanzverfassung der Europäischen Union, 4. Auflage, Luxemburg 2009: Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften.

Europäische Kommission (2009c): Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 2.7.2009 über die Option der MwSt-Gruppe gemäß Artikel 11 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, KOM(2009) 325 endg.

Europäische Kommission (2009d): Report from the Commission on the use of the provisions on mutual assistance for the recovery of claims relating to certain levies, duties, taxes and other measures in 2005-2008, COM(2009) 451 final.

Europäische Kommission (2010a): Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer. Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, KOM(2010) 695 endg.

Europäische Kommission (2010b): Summary Report of the outcome of the public consultations on the Green Paper on the future on VAT - Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, taxud.c.1(2011)1417007.

Europäische Kommission (2011): Impact Assessment. Accompanying the document Proposal for a Council Directive on a common system of financial transaction tax and amending Directive 2008/7/EC, COM(2011) 594 final SEC(2011) 1103 final.

Europäische Kommission (2012): Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, taxud.c.1(2012)910012 - DE.

Europäischer Rechnungshof (1998): Sonderbericht Nr. 6/98 über die Bilanz des Systems der MwSt.- und BSP-Eigenmittel zusammen mit den Antworten der Kommission, ABl. EG C 241, 1988, S. 58–80.

Europäisches Parlament (2008): Entwurf eines Berichts zum Sonderbericht Nr. 8/2007 des Europäischen Rechnungshofes über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, 2008/2151(INI), 2008.

- Fedeli, Silvia (2003):** The Effects of the Interaction between Direct and Indirect Tax Evasion: The Cases of VAT and RST, *Public finance/Finances publiques* 2003, Vol. 53 (3-4), S. 385–418.
- Feld, Lars/Frey, Bruno S. (2002):** Trust Breeds Trust: How Taxpayers Are Treated, *Economics of Governance* 2002, Vol. 3 (2), S. 87–99.
- Feld, Lars P. (2011):** Zur Systematik der Befreiung von Finanzdienstleistungen nach § 4 Nr. 8 UStG, *Der Betrieb* 2011, Nr. 14, S. 27–28.
- Feld, Lars P./Schneider, Friedrich (2010):** Survey on the shadow economy and undeclared earnings in OECD countries, *German Economic Review* 2010, Vol. 1 (2), S. 109–149.
- Feld, Lars P./Tyran, Jean-Robert (2002):** Tax evasion and voting: An experimental analysis, *Kyklos*, Vol. 55 (2), S. 197–221.
- Fjeldstad, Odd-Helge/Semboja, Joseph (2001):** Why People Pay Taxes: The Case of the Development Levy in Tanzania, *World Development* 2001, Vol. 29 (12), S. 2059–2074.
- Forst, Christian (1989):** Binnenmarkt 1992: Zum Stand der Umsatzsteuerharmonisierung in der EG, *Umsatzsteuer-Rundschau* 1989, Heft 35, S. 73–76.
- Fortin, Bernard/Lacroix, Guy/Villeval, Marie-Claire (2007):** Tax evasion and social interactions, *Journal of Public Economics* 2007, Vol. 91 (11), S. 2089–2112.
- Franzoni, Luigi A. (1999):** Tax Evasion and Tax Compliance, *Encyclopedia of Law and Economics* 1999, Nr. 6020, S. 52–94.
- Frey, Bruno S. (1997):** A constitution for knaves crowds out civic virtues, *The Economic Journal* 1997, Vol. 107 (443), S. 1043–1053.
- Frey, Bruno S./Pommerehne, Werner W. (1984):** The hidden economy: State and Prospects for measurement, *Review of Income and Wealth* 1984, Vol. 30 (1), S. 1–23.

- Fullerton, Don (1982):** On the Possibility of an Inverse Relationship between Tax Rates and Government Revenues, *Journal of Public Economics* 1982, Vol. 19 (1), S. 3–22.
- Gebauer, Andrea (2008):** Steuerausfälle im Bereich der Mehrwertsteuer: Gründe, Ausmaß und Abhilfemöglichkeiten, München 2008.
- Gebauer, Andrea/Nam, Chang W./Parsche, Rüdiger (2005):** VAT Evasion and Its Consequence for Macroeconomic Clearing in the EU, *FinanzArchiv* 2005, Vol. 61 (4), S. 462–487.
- Gebauer, Andrea/Nam, Chang Woon/Parsche, Rüdiger (2007):** Can Reform Models of Value Added Taxation Stop the VAT Evasion and Revenue Shortfalls in the EU? *Journal of Economic Policy Reform* 2007, Vol. 10 (1), S. 1–13.
- Gebauer, Andrea/Parsche, Rüdiger (2003):** Evasion of Value-Added Taxes in Europe: IFO Approach to Estimating the Evasion of Value-Added Taxes on the Basis of National Accounts Data (NAD), *CESifo DICE Report*, 2/2003, S. 40–44.
- Gebauer, Andrea/Parsche, Rüdiger (2005):** Bestätigung des leichten Absinkens der Mehrwertsteuerausfallquote im Jahr 2005, *Ifo-Schnelldienst* 2005, Jg. 58 (21), S. 13–14.
- Gehm, Matthias H. (2012):** Das Umsatzsteuer-Karussellgeschäft im Licht der aktuellen Rechtsprechung, *Neue Wirtschaftsbriefe* 2012, Nr. 40, S. 3237–3246.
- Genser, Bernd (2003):** Coordinating VATs Between EU Member States, *International Tax and Public Finance*, Vol. 10, S. 735–752.
- Genser, Bernd/Haufler, Andreas/Sorensen, Peter Birch (1995):** Indirect Taxation in an Integrated Europe: Is There a Way of Avoiding Trade Distortions without Sacrificing National Tax Autonomy? *Journal of Economic Integration* 1995, Vol. 10 (2), S. 178–205.

- Genser, Bernd/Schulze, Günther G. (1997):** Transfer Pricing under an Origin-based VAT System, *FinanzArchiv* 1997, Vol. 54 (1), S. 51–67.
- Gibhardt, Ulf (2001):** Hinterziehung von Umsatzsteuern im europäischen Binnenmarkt: die Crux mit der unberechtigten Vorsteuererstattung. Baden-Baden 2001.
- Giles, David E.A./Werkneh, Gugsu T./Johnson, Betty J. (2001):** Asymmetric Responses of the Underground Economy to Tax Changes: Evidence From New Zealand Data, *Economic Record* 2001, Vol. 77 (237), S. 148–159.
- Gordon, James P.F. (1990):** Evading Taxes by Selling for Cash, *Oxford Economic Papers* 1990, Vol. 42 (1), S. 244–255.
- Gordon, James P.P. (1989):** Individual morality and reputation costs as deterrents to tax evasion, *European Economic Review* 1989, Vol. 33 (4), S. 797–805.
- Grabitz, Eberhard/Hilf, Meinhard/Nettesheim, Martin (2011):** Das Recht der Europäischen Union (Kommentar), München, Stand: Oktober 2011 (46. Erg.-Lfg.).
- Graetz, Michael J./Wilde, Louis L. (1985):** The Economics of Tax Compliance: Fact and Fantasy, *National Tax Journal* 1985, Vol. 38 (3), S. 355–363.
- Grossmann, Gene M. (1980):** Border Tax Adjustments - Do they distort trade? *Journal of International Economics* 1980, Vol. 10 (1), S. 117–128.
- Haslehner, Werner (2008):** Missbräuchliche Inanspruchnahme von Steuerbefreiungen im internationalen Warenverkehr - umsatzsteuerliche und finanzstrafrechtliche Konsequenzen, in: **Achatz, Markus/Tumpel, Michael (Hrsg.):** Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, Wien 2008, S. 139–168.
- Haufler, Andreas (2008):** Taxation in a Global Economy, 2. Auflage, Cambridge 2008.
- Heiner, Ronald A. (1983):** The Origin of Predictable Behavior, *American Economic Review* 1983, Vol. 73 (4), S. 560–595.

- Hemming, Richard/Kay, John A. (1981):** The United Kingdom, in: **Aaron, Henry J. (Hrsg.):** The Value Added Tax: Lessons from Europe, Washington, D.C. 1981, S. 75–89.
- Hendricks, Barbara. (2004):** Ist-Versteuerung und ein Cross-Check-Verfahren, Ifo-Schnelldienst, Vol. 57 (2), S. 34–38.
- Hiller, Matthias (2003):** Cash-Flow-Steuer und Umsatzsteuer, Wiesbaden 2003.
- Hiller, Matthias (2005):** Die Umsatzbesteuerung der privaten Nutzung, Entnahme und Veräußerung unternehmerischer Gegenstände, Deutsches Steuerrecht 2005, Heft 19, S. 809–815.
- Himsel, Gabriele (2002):** Chancen und Risiken eines Umsatzsteuer-Systemwechsels - Sicht des Bundesministeriums der Finanzen, Umsatzsteuer-Rundschau 2002, Heft 12, S. 593–597.
- HM Revenue & Customs (2001):** Measuring Indirect Tax Fraud, 2001.
- HM Revenue & Customs (2002):** Measuring indirect tax losses, 2002.
- HM Revenue & Customs (2006):** Measuring indirect tax losses, 2006.
- HM Revenue & Customs (2010):** Measuring Tax Gaps 2009, 2010.
- HM Revenue & Customs (2011):** Provisional VAT gap estimates: Official Statistics Release, 2011.
- HM Revenue & Customs (2012):** Measuring tax gaps 2012, 2012.
- Homburg, Stefan (2007):** Allgemeine Steuerlehre, 5. Auflage, München 2007.
- Hughes, Peter (2012):** EU VAT Aspects of Longer Chains of Triangular Trans, International VAT Monitor 2012, Vol. 23 (4), S. 230–236.

- Hummel, David (2012):** Umsatzsteuerrechtliche Risiken im grenzüberschreitenden Stromhandel. Beweislast und Nachweispflichten des Leistenden bei der Bestimmung des Lieferorts nach § 3g UStG, Umsatzsteuer-Rundschau 2012, Heft 15, S. 584–591.
- Jackson, Betty R./Jones, Sally M. (1985):** Salience of Tax Evasion Penalties Versus Detection Risk, Journal of the American Taxation Association 1985, Vol. 6 (2), S. 7–18.
- Jacobs, Otto H. (2011):** Internationale Unternehmensbesteuerung. Deutsche Investitionen im Ausland. Ausländische Investitionen im Inland, 7. Auflage, München 2011.
- Jakob, Wolfgang (2009):** Umsatzsteuer, 2. Auflage, München 2009.
- Janisch, Urban/Brümmerhoff, Dieter (2004):** Möglichkeiten und Grenzen der Schätzung der Schattenwirtschaft. Eine kritische Auseinandersetzung mit den Schätzergebnissen der Bargeldmethode nach Schneider, Thuenen-Series of Applied Economic Theory, Working Paper No. 43, S. 22–43.
- Kahneman, Daniel/Tversky, Amos (1979):** Full Access Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk, Econometrica 1979, Vol. 47 (2), S. 263–292.
- Kaplow, Louis (1998):** Accuracy, complexity and the income tax, Journal of Law, Economics, and Organization 1998, Vol. 14 (1), S. 61–83.
- Keen, Michael (1996):** The Welfare Economics of Tax Coordination in the European Community, in: **Devereux, Michael P. (Hrsg.):** The Economics of Tax Policy, Oxford 1996.
- Keen, Michael (2000):** VIVAT, CVAT and All That: New Forms of Value-Added Tax for Federal Systems, IMF Working Paper, WP/OO/83, S. April 2000.
- Keen, Michael/Lockwood, Ben (2010):** The Value Added Tax: Its Causes and Consequences, Journal of Development Economics 2010, Vol. 92 (2), S. 138–151.

- Keen, Michael/Smith, Stephen (1996):** The future of Value-Added Tax in the European Union, *Economic Policy* 1996, Iss. 23, S. 375–411.
- Keen, Michael/Smith, Stephen (2000):** Viva VIVAT! *International Tax and Public Finance* 2000, Vol. 7 (6), S. 741–751.
- Keen, Michael/Smith, Stephen (2006):** VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done? *National Tax Journal* 2006, Vol. 59 (4), S. 861–887.
- Kemper, Martin (2006a):** „Umsatzsteuerkarusselle“ als besondere Begehungsform der schweren Steuerhinterziehung, *Zeitschrift für Rechtspolitik* 2006, Heft 7, S. 205–208.
- Kemper, Martin (2006b):** Qualifizierung der Umsatzsteuerhinterziehung und ihre systematische Bekämpfung, *Umsatzsteuer-Rundschau* 2006, Heft 10, S. 569–577.
- Kemper, Martin (2009):** Mehr als 15 Jahre Umsatzsteuerbinnenmarkt und die Umsatzsteuer-Karusselle, *Umsatzsteuer-Rundschau* 2009, Heft, S. 751–758.
- Küffner, Thomas (2003):** Wettbewerb entscheidet über Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand, *Deutsches Steuerrecht* 2003, Heft 38, S. 1606–1608.
- Kim, Youngse (2003):** Income distribution and equilibrium multiplicity in a stigma-based model of tax evasion, *Journal of Public Economics* 2003, Vol. 87 (7-8), S. 1591–1616.
- Klawikowski, Petra/Leitmeier, Silvia/Zühlke, Roland (2002):** Umsatzsteuerkarussellgeschäfte. Nationale Ohnmacht - internationaler Umsatzsteuerbetrug? Die Steuerliche Betriebsprüfung 2002, Jg. 42 (5), S. 121–134.
- Klenk, Friedrich (2006):** Die Zukunft der deutschen Umsatzsteuer - aus Sicht der deutschen Rechtsprechung, *Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht* 2006, Jg. 92 (4), S. 107–115.

- Klenk, Friedrich (2012):** Mehrwertsteuer, Unternehmen, Eigenverbrauch und nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallende Tätigkeiten, Umsatzsteuer-Rundschau 2012, Heft 17, S. 663–667.
- Kleven, Henrik J. et al. (2010):** Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Randomized Tax Audit Experiment in Denmark. NBER Working Paper No. 15769.
- Kleven, Henrik J. et al. (2011):** Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Tax Audit Experiment in Denmark. *Econometrica* 2011, Vol. 79 (3), S. 651–692.
- Koch, Walter A. S. (2005):** Das Schwarzarbeit-Änigma, *Wirtschaftsdienst* 2005, Jg. 85 (11), S. 715–723.
- Korf, Ralf (2009):** The General Agreement on Trade in Services and its impact on European Taxation, in: **Lang, Michael/Melz, Peter/Kristofferson, Eleonor (Hrsg.):** Value Added Tax and Direct Taxation Similarities and Differences, Amsterdam 2009, S. 1197–1229.
- Krause, Kate (2000):** Tax Complexity: Problem or Opportunity? *Public Finance Review* 2000, Vol. 28 (5), S. 395–414.
- Krause-Junk, Gerold (1990):** Ein Plädoyer für das Ursprungslandprinzip, in: **Bea, Franz X./Pohmer, Dieter (Hrsg.):** Finanzwissenschaft im Dienste der Wirtschaftspolitik, Tübingen 1990.
- Krause-Junk, Gerold (1991):** Die europäische Mehrwertsteuer und das Ursprungslandprinzip, *FinanzArchiv* 1991-1992, Vol. 49 (2), S. 141–153.
- Kuo, Chun-Yan/McGirr, Thomas C./Poddar, Satya N. (1988):** Measuring the Non-neutralities of Sales and Excise Tax in Canada, *Canadian Tax Journal* 1988, Vol 36 (3), S. 655–670.
- Lang-Horgan, Angela (2012):** Zukunft des innergemeinschaftlichen Reihengeschäfts, *Umsatzsteuer-Rundschau* 2012, Heft 16, S. 628–632.

- Laser, Helmut (1997):** Ist ein endgültiges Ursprungslandsystem auch vor Schaffung der Währungsunion und einer vollständigen Angleichung der MWSt-Sätze in der Gemeinschaft denkbar? Umsatzsteuer-Rundschau 1997, Heft 10, S. 376–380.
- Lee, Catherine/Pearson, Mark/Smith, Stephen (1988):** Fiscal Harmonisation: An Analysis of the European Commission's Proposals, Institute for Fiscal Studies Report Series No. 28.
- Leidel, Peter (2009):** Umsatzsteuerliche Behandlung von Leasing unter Berücksichtigung der jüngsten EuGH-Judikatur, Österreichische Steuerzeitung 2009, Nr. 1/2, S. 9–14.
- Leitl, Heiko (2010):** Maßnahmen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens: eine Untersuchung zur Reformbedürftigkeit und Reformfähigkeit des gegenwärtigen Systems der Umsatzsteuererhebung in Deutschland im europäischen Kontext, Hamburg 2010.
- Lewis, Alan (1979):** An empirical assessment of tax mentality, Public finance/Finances publiques 1979, Vol. 34 (2), S. 245–257.
- Lockwood, Ben/Meza, David de/Myles, Gareth D. (1994a):** The Equivalence between Destination and Non-Reciprocal Restricted Origin Tax Regimes, Scandinavian Journal of Economics 1994, Vol. 96 (3), S. 311–328.
- Lockwood, Ben/Meza, David de/Myles, Gareth D. (1994b):** When Are Origin and Destination Regimes Equivalent? International Tax and Public Finance 1994, Vol. 1 (1), S. 5–24.
- Lohse, Christian W. (2009):** Umsatzsteuer-Unwort: Unternehmen. Zugleich Besprechung des EuGH-Urteils VNLTO, Internationales Steuerrecht 2009, Heft 14, S. 486–489.
- Lohse, Christian W. (2012):** BMF: Dauerhafte Versagung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferung, Betriebs-Berater 2012, Heft 2, S. 99–101.

- Lohse, Christian W./Parsche, Rüdiger/Gebauer, Andrea (2006):** Sicherung des MwSt-Aufkommens durch Ist-Versteuerung mit Quellensteuererhebung, Betriebs-Berater 2006, Heft 27, S. 1481–1484.
- Lohse, Christian W./Parsche, Rüdiger/Gebauer, Andrea (2007):** Safeguarding VAT Revenue via Actual Cost Taxation with Collection at Source, Intertax 2007, Vol. 35 (2), S. 117–121.
- Maciejovsky, Boris/Kirchler, Erich/Schwarzenberger, Herbert (2001):** Mental Accounting and the Impact of Tax Penalty and Audit Frequency on the Declaration of Income – An Experimental Analysis, Discussion Paper No. 16. Humboldt-Universität zu Berlin. Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät.
- Marrelli, Massimo (1984):** On Indirect Tax Evasion, Journal of Public Economics 1984, Vol. 25 (1-2), S. 181–196.
- Marrelli, Massimo/Martina, Riccardo (1988):** Tax Evasion and Strategic Behaviour of the Firms, Journal of Public Economics 1988, Vol. 37 (1), S. 55–69.
- Matheis, Philipp/Groß, Stefan (2006a):** Best of Both Worlds? Umsatzsteuer-Rundschau 2006, Heft 7, S. 379–389.
- Matheis, Philipp/Groß, Stefan (2006b):** Gedanken zur Praktikabilität einer Ist-Versteuerung mit Quellensteuererhebung, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht 2006, Jg. 92 (9), S. 276–281.
- Matthews, Kent (2003):** VAT Evasion and VAT Avoidance: is there a European Laffer curve for VAT? International Review of Applied Economics 2003, Vol. 17 (1), S. 105–115.
- Matthews, Kent/Lloyd-Williams, Jean (2000):** Have VAT rates reached their limit?: an empirical note, Applied Economics Letters 2000, Vol. 7 (2), S. 111–115.

- Matthews, Kent/Lloyd-Williams, Jean (2001):** The VAT-Evading Firm and VAT Evasion: An Empirical Analysis, *International Journal of the Economics of Business* 2001, Vol. 8 (1), S. 39–49.
- McBarnet, Doreen (1992):** The Construction of Compliance and the Challenge for Control: The Limits of Noncompliance Research, in: **Slemrod, Joel (Hrsg.):** Why people pay taxes, Ann Arbor 1992: University of Michigan Press, S. 333–345.
- McDonald, Kevin M. (2001):** Der Begriff der Dienstleistung im europäischen Binnenmarkt und WTO-System (GATS), Frankfurt am Main 2001.
- McClure, Caharles E. Jr. (2000):** Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT), *International Tax and Public Finance* 2000, Vol. 7 (6), S. 723–740.
- Menner, Stefan (1992):** Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, Köln 1992.
- Merk, Ludwig (2001):** Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs im EG-Binnenmarkt, *Umsatzsteuer-Rundschau* 2001, Heft 3, S. 97–99.
- Merkt, Albrecht (2008):** Mehrwertsteuerbetrug des innergemeinschaftlichen Erwerbers, *Umsatzsteuer-Rundschau* 2008, Heft 20, S. 757–774.
- Messere, Ken (1994):** Consumption Tax Rules, *Bulletin for international fiscal documentation* 1994, Vol. 48 (12), S. 665–681.
- Meyding, Bernhard (1991):** Umsatzbesteuerung und Europäischer Binnenmarkt, Baden-Baden 1991.
- Mühlenkamp, Karen/Masuch, Andreas (2009):** Innergemeinschaftliche Reihengeschäfte in der Europäischen Union, *Umsatzsteuer-Rundschau* 2009, Heft 8, S. 268–273.

- Mittler, Gernot (2001):** Einführung von Vorstufenbefreiungen als Mittel zur Umsatzsteuer- Betrugsbekämpfung - Der rheinland-pfälzische Finanzminister Gernot Mittler schlägt Systemänderungen bei der Mehrwertsteuer vor -, Umsatzsteuer-Rundschau 2001, Heft 9, S. 385–389.
- Mittler, Gernot (2004):** Die Mehrwertsteuer wird zur Achillesferse der Staatseinnahmen in Europa, Umsatzsteuer-Rundschau 2004, Heft 1, S. 1–6.
- Myles, Gareth D./Naylor, Robin A. (1996):** A model of tax evasion with group conformity and social customs, European Journal of Political Economy 1996, Vol. 12 (1), S. 49–66.
- Nam, Chang Woon/Parsche, Rüdiger (2006):** Leichtes Absinken der Mehrwertsteuerausfallquote auch im Jahr 2006 zu erwarten, Ifo-Schnelldienst 2006, Jg. 59 (15), S. 22–23.
- Nam, Chang Woon/Parsche, Rüdiger (2007):** Trotz 19 % Mehrwertsteuer wird für 2007 ein weiteres Absinken der Ausfallquote erwartet, Ifo-Schnelldienst 2007, Jg. 60 (10), S. 41–42.
- Nam, Chang Woon/Parsche, Rüdiger/Schaden, Barbara (2001):** Measurement of Value Added Tax Evasion in Selected EU Countries on the Basis of National Accounts Data, Zeitschrift für empirische Wirtschaftsforschung 2001, Vol. 47 (2), S. 127–144.
- Nöhren, Dorothee (2005):** Die Hinterziehung von Umsatzsteuer, Hamburg 2005.
- Nieskens, H. (2006):** Die Umsatzsteuermissbrauchsbekämpfung durch Reverse-Charge mit R-Check und seine Auswirkungen auf die Beratungspraxis. Fluch oder Segen? Betriebs-Berater 2006, Heft 7, S. 356–360.
- O. V. (2008):** Deutschland behindert Kampf gegen Steuerbetrug, Frankfurter Allgemeine Zeitung, 29.02.2008, S. 13.

- OECD (2011):** Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues, Paris 2011: OECD Publishing.
- Oertel, Eva (2010):** Die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung des Cross-Border-Leasing im EU-Binnenmarkt, Baden-Baden 2010.
- Pahne, Jens (2006):** Maßnahmen zur Eindämmung des Umsatzsteuerbetrugs, Lohmar 2006.
- Pahne, Jens (2011):** Dem Umsatzsteuerbetrug hinterherlaufen! Begrenzte Wirksamkeit der Bemühungen von Legislative und Exekutive bei der Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs, Umsatzsteuer-Rundschau 2011, Heft 7, S. 247–254.
- Pallot, Marie/White, David (2002):** Improvements to the GST treatment of financial services - the proposed New Zealand approach, International VAT Monitor 2002, Vol. 13 (6), S. 481–486.
- Panagariya, Arvind/Narayana, A.V.L. (1988):** Excise Tax Evasion: A Welfare Cum Crime Theoretical Analysis, Public finance/Finances publiques 1988, Vol. 43 (2), S. 248–258.
- Panning, Jörg (2000):** Gestaltungs- und Vereinfachungsstrategien einer europäisierten Umsatzsteuer, Bielefeld 2009.
- Park, Chang-Gyun/Hyun, Jin Kwon (2003):** Examining the determinants of tax compliance by experimental data: a case of Korea, Journal of Policy Modeling 2003, Vol. 25 (8), S. 673–684.
- Parsche, Rüdiger (2008):** Trotz Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes 2007 auf 19% ging die Ausfallquote auf 9% zurück und dürfte auch 2008 bei 9% liegen, Ifo-Schnelldienst, Jg. 61 (12), S. 55–56.
- Parsche, Rüdiger/Seidel, Bernhard/Teichmann, Dieter (1988):** Die Beseitigung von Steuergrenzen in der Europäischen Gemeinschaft: Vorteile und Probleme einer Harmonisierung von Mehrwertsteuer und Verbrauchssteuern im eu-

ropäischen Binnenmarkt, Berlin 1988: Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung.

Pohmer, Dieter (1980): Allgemeine Umsatzsteuern, in: **Neumark, Fritz (Hrsg.):** Handbuch der Finanzwissenschaft, Band I, 3. Auflage, Tübingen 1980, S. 647–707.

Pomeranz, Dina (2011): No Taxation Without Information: Deterrence and Self-Enforcement in the Value Added Tax, Harvard Business School Working Paper No. 13–057, December 2012.

Pommerehne, Werner W./Frey, Bruno S. (1992): The Effects of Tax Administration on Tax Morale, in: **Genser, Bernd/Weck-Hannemann, Hannelore (Hrsg.):** International political economy of taxation, Konstanz 1992.

Pommerehne, Werner W./Weck-Hannemann, Hannelore (1996): Tax rates, tax administration and income tax evasion in Switzerland, Public Choice 1996, Vol. 88 (1-2), S. 161–170.

Price Waterhouse Coopers (2007): Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive. Final Report to the European Commission. 20 June 2007, TAXUD/2007/DE/305, 2007.

Price Waterhouse Coopers (2010): Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries. Final Report. 20 September 2010, TAXUD/2009/AO-05, 2010.

PSP Peters Schönberger GmbH (2005a): Machbarkeitsstudie zur systembezogenen Änderung bei der Umsatzsatzsteuer. Modell einer Generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check, Zusammenfassender Ergebnisbericht, November 2005.

PSP Peters Schönberger GmbH (2005b): Planspiel zur systembezogenen

- Änderung bei der Umsatzsteuer “Reverse Charge Verfahren”, Zusammenfassender Ergebnisbericht, November 2005.
- Rau, Günter/Dürrewächter, Erich (2011):** Umsatzsteuergesetz (Kommentar), Köln, Stand: 2011 (148. Lfg.).
- Reckon LLP (2009):** Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, 2009.
- Reiß, Wolfram (2002):** Vorsteuerabzug - Achillesferse der Mehrwertsteuer? Umsatzsteuer-Rundschau 2002, Heft 12, S. 561–576.
- Reinganum, Jennifer F./Wilde, Louis L. (1985):** Income tax compliance in a principal-agent framework, Journal of Public Economics 1985, Vol. 26 (1), S. 1–18.
- Ring, Raymond J., Jr. (1999):** Consumer’s Share and Producers’ Share in the General Sales Tax, National Tax Journal 1999, Vol. 52 (1), S. 79–90.
- Rokos, Volker (1992):** Die Übergangsregelung bei der Umsatzsteuer für grenzüberschreitende Umsätze im Europäischen Binnenmarkt ab 1993 - Änderung der 6.EG-Richtlinie, Umsatzsteuer-Rundschau 1992, Heft 4, S. 89–107.
- Ruffles, David et al. (2003):** VAT Missing Trader Intra-community Fraud: The Effect on Balance of Payments Statistics and UK National Accounts, Economic Trends 2003, No. 597 August 2003, S. 58–70.
- Ruppe, Hans-Georg (1983):** Internationale Probleme auf dem Gebiet der Umsatzbesteuerung. Generalbericht, in: Cahiers de droit fiscal international Deventer 1983: IFA.
- Sandford, Cedric/Godwin, Michael (1990):** VAT administration and compliance in Britain, in: **Gillis, Malcom/Shoup, Carl S./Sicat, Gerardo P. (Hrsg.):** Value added taxation in developing countries, Washington D.C. 1990: The World Bank., S. 207–215.

- Sandford, Cedric T./Godwin, Michael/Hardwick, Peter (1989):** Administrative and compliance costs of taxation, Bath 1989.
- Sandmo, Agnar (2005):** The theory of tax evasion: a retrospective view, National Tax Journal 2005, Vol. 58 (4), S. 643–663.
- Scheffler, Wolfram (2002):** Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, 2. Auflage, München 2002.
- Schäfer, Dieter/Wittmann, Peter (1985):** Zur Abgrenzung und Erfassung der Schattenwirtschaft, Wirtschaft und Statistik 1985, Heft 8, S. 618–623.
- Schmidtchen, Dieter (1994):** Vom nicht-marginalen Charakter der Steuermoral, in: **Smekal, Christian/Theurl, Engelbert (Hrsg.):** Stand und Entwicklung der Finanzpsychologie, Baden-Baden 1994, S. 185–211.
- Schmölders, Günther (1954):** Die Veredelung der Umsatzsteuer, Public finance/Finances publiques 1954, Vol. 9 (2), S. 107–122.
- Schneider, Friedrich/Bühne, Andreas (2007):** Shadow Economies and Corruption All Over the World: Revised Estimates for 120 Countries, Economics: The Open-Access, Open-Assessment E-Journal Vol. 1, 2007-9 (version 2).
- Schneider, Friedrich/Enste, Dominik H. (2000):** Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences, Journal of Economic Literature 2000, Vol. 38 (1), S. 77–114.
- Schreiber, Ulrich (2012):** Besteuerung der Unternehmen, 3. Auflage, Berlin/Heidelberg 2012.
- Scotchmer, Suzanne (1989):** Who Profits from Taxpayer Confusion? Economic Letters 1989, Vol. 29 (1), S. 49–55.
- Scotchmer, Suzanne/Slemrod, Joel (1989):** Randomness in Tax Enforcement, Journal of Public Economics 1989, Vol. 38 (1), S. 17–32.

- Shaw, Jonathan/Slemrod, Joel/Whiting, John (2011):** Administration and Compliance, in: **Adam, Stuart et al. (Hrsg.):** Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review, Volume I, Institute for Fiscal Studies (IFS): Oxford University Press 2011, S. 1100–1203.
- Siemens, Carl Friedrich von (1921):** Veredelte Umsatzsteuer, 2. Auflage, Siemensstadt 1921.
- Sikorski, Ralf (2011):** Umsatzsteuer im Binnenmarkt, Herne 2011.
- Sinn, H.-W./Parsche, R./Gebauer, A. (2004):** Das ifo-Modell zur Eindämmung des Mehrwertsteuerbetrugs: Erst zahlen, dann erstatten. Ifo-Schnelldienst, Jg. 57 (2), S. 34–38.
- Skatteverket (2008):** Tax Gap Map for Sweden. How was it created and how can it be used? Report 2008:1B, 2008.
- Skinner, Jonathan/Slemrod, Joel (1985):** An economic perspective on tax evasion, National Tax Journal 1985, Vol. 38 (3), S. 345–353.
- Sölch, Otto/Ringleb, Karl (2012):** Umsatzsteuergesetz (Kommentar), München, Stand: März 2012 (67. Erg.-Lfg.).
- Slemrod, Joel (1990):** Optimal Taxation and Optimal Tax Systems, The Journal of Economic Perspectives 1990, Vol. 4 (1), S. 157–178.
- Slemrod, Joel (2007):** Cheating ourselves: the economics of tax evasion, The Journal of Economic Perspectives 2007, Vol. 21 (1), S. 25–48.
- Slemrod, Joel/Blumenthal, Marsha/Christian, Charles (2001):** Taxpayer response to an increased probability of audit: evidence from a controlled experiment in Minnesota, Journal of Public Economics 2001, Vol. 79 (3), S. 455–483.
- Smith, Philip (1997):** Assessing the Size of the Underground Economy: The Canadian Statistical Perspectives, in: **Lippert, Owen/Walker, Michael (Hrsg.):**

- The Underground Economy: Global Evidence of its Size and Impact, Vancouver, B.C. 1997, S. 11–36.
- Sánchez, Isabel/Sobel, Joel (1993):** Hierarchical design and enforcement of income tax policies, *Journal of Public Economics* 1993, Vol. 50 (3), S. 345–369.
- Spanakakis, Georgios/Martelli, Simonetta (1981):** Steuerhinterziehung als Form des Steuerwiderstands, *Ifo-Schnelldienst* 1981, Nr. 16/17, S. 95–104.
- Spengel, Christoph (1993):** Die Umsatzbesteuerung im EG-Binnenmarkt, Vom Bestimmungslandprinzip über das Ursprungslandprinzip zum Gemeinschaftsprinzip, *Wirtschaftswissenschaftliches Studium* 1993, Heft 1, S. 45–48.
- Spicer, Michael W/Becker, Lee (1980):** Fiscal Inequity and Tax Evasion: An Experimental Approach, *National Tax Journal* 1980, Vol. 33 (2), S. 171–175.
- Spilker, Bettina (2006):** Der Leistungsempfänger als Schuldner der Mehrwertsteuer in der EU, Berlin 2006.
- Sörensen, Peter Birch (2001):** Tax Coordination in the European Union: What are the issues? *Swedish Economic Policy Review* 2001, Vol. 8 (1), S. 143–195.
- Srinivasan, T. N. (1973):** Tax Evasion: A Model, *Journal of Public Economics* 1973, Vol. 2 (4), S. 339–346.
- Stadie, Holger (2004):** Das unsinnige sog. Soll-Prinzip bei der Umsatzsteuer. *Umsatzsteuer-Rundschau* 2004, Heft 3, S. 136–142.
- Statistics Denmark (2007):** Danish National Accounts. Sources and Methods 2003, Copenhagen 2007.
- Streit, Georg von/Zugmaier, Oliver (2010):** Seelings seliges Ende. Seeling-Modell wird zum 1. 1. 2011 gestoppt, *Deutsches Steuerrecht* 2010, Heft 11, S. 524–529.
- Tait, Alan A. (1988):** Value Added Tax: International Practice and Problems, Washington D.C. 1988.

- Theile, Carsten (1995):** Wettbewerbsneutralität der harmonisierten Umsatzsteuer, Köln 1995.
- Theler, Hermann-Josef (2011):** Zurechnung der warenbewegten Lieferung beim Reihem, Der EU-Umsatz-Steuer-Berater 2011, Heft 1, S. 10–12.
- Tiedtke, Walter (2004):** Umsatzsteuerbetrug in Theorie und Praxis, Umsatzsteuer-Rundschau 2004, Heft 1, S. 6–12.
- Tiedtke, Walter (2006):** Systemwechsel bei der Umsatzsteuer. Das Reverse Charge Modell steht vor der Einführung, Umsatzsteuer-Rundschau 2006, Heft 5, S. 249–253.
- Tipke, Klaus (2000):** Die Steuerrechtsordnung. Band 1: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, Köln 2000.
- Tipke, Klaus/Lang, Joachim (2010):** Steuerrecht, 20. Auflage, Köln 2010.
- Torgler, Benno (2002):** Speaking to Theorists and Searching for Facts: Tax Morale and Tax Compliance in Experiments, Journal of Economic Surveys 2002, Vol. 16 (5), S. 657–683.
- Torgler, Benno (2003):** To evade taxes or not to evade: that is the question, Journal of Socio-Economics 2003, Vol. 32 (3), S. 283–303.
- Trandel, Greg/Snow, Arthur (1999):** Progressive income taxation and the underground economy, Economics Letters 1999, Vol. 62 (2), S. 217–222.
- Tumpel, Michael (2008):** Steuersatzshopping im Binnenmarkt, in: **Achatz, Markus/Tumpel, Michael (Hrsg.):** Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, Wien 2008, S. 139–168.
- Varsano, Ricardo (2000):** Sub-national taxation and treatment of interstate trade in Brazil: Problems and a proposed solution, in: **Burki, Shahid Javed/Perry, Guillermo (Hrsg.):** Decentralization and Accountability of the Public Sector,

- Proceedings of the Annual Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean, The World Bank: Washington D.C. 2000, S. 339–355.
- VDMA (2011):** Umsatzsteuer in der Europäischen Union, Frankfurt, M. 2011.
- Virmani, Arvind (1989):** Indirect Tax Evasion and Production Efficiency, Journal of Public Economics 1989, Vol. 39 (2), S. 223–237.
- Vogel, Joachim (1974):** Taxation and public opinion in Sweden: An interpretation of recent survey data, National Tax Journal, Vol. 27 (4), S. 499–513.
- Weber, Christian (2003):** Der lange Weg zum Ursprungslandprinzip - Die Ära des Karussellbetrugs, Umsatzsteuer-Rundschau 2003, Heft 9, S. 422–427.
- Weber, Christian (2007):** Vernachlässigte Argumente in der umsatzsteuerlichen Modelldiskussion, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht 2007, Jg. 93 (1), S. 20–26.
- Weber, Sabine (2006):** Das ifo-Modell zur Eindämmung des Umsatzsteuerbetrugs - Banken als Erfüllungsgehilfen des Fiskus? Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht 2006, Jg. 92 (10), S. 299–305.
- Webley, Paul/Morris, Ira/Amstutz, Fred (1985):** Tax evasion during a small business simulation, in: **Brandstätter, Hermann/Kirchler, Erich (Hrsg.):** Economic Psychology, Linz 1985, S. 233–242.
- Weck, Hannelore (1983):** Schattenwirtschaft: Eine Möglichkeit zur Einschränkung der öffentlichen Verwaltung? Eine ökonomische Analyse, Bern/Frankfurt 1983.
- Weck-Hannemann, Hannelore/Pommerehne, Werner W./Frey, Bruno S. (1986):** Die heimliche Wirtschaft, Struktur und Entwicklung der Schattenwirtschaft in der Schweiz, Bern 1986.
- Wäger, Christoph (2010):** Allgemeine Steuerpflicht für innergemeinschaftliche Lieferungen. Eine geeignete Maßnahme zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs? Deutsches Steuerrecht 2010, Heft 8, S. 357–363.

- Widmann, Werner (2002a):** Chancen und Risiken eines Umsatzsteuer-Systemwechsels. Vermeidung des Umsatzsteuerbetrugs durch das Mittler-Modell. Umsatzsteuer-Rundschau 2002, Heft 12, S. 588–593.
- Widmann, Werner (2002b):** Zu den Mainzer Vorschlägen zur Umsatzsteuer, Umsatzsteuer-Rundschau 2002, Heft 1, S. 14–20.
- Widmann, Werner (2004):** Soll oder Ist - das ist jetzt nicht die Frage! Umsatzsteuer-Rundschau 2004, Heft 4, S. 177–180.
- Widmann, Werner (2005):** Mittel und Wege zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung. Umsatzsteuer-Rundschau 2005, Heft 1, S. 14–18.
- Widmann, Werner (2006a):** Planspiel, Finanzministerkonferenz, Sachverständigenrat, Koalitionsvertrag: alle wollen jetzt nur das eine: Reverse Charge. Umsatzsteuer-Rundschau 2006, Heft 1, S. 13–17.
- Widmann, Werner (2006b):** Systembezogene Änderung bei der Umsatzbesteuerung. "Reverse-Charge-Verfahren". Umsatzsteuer-Rundschau 2006, Heft 11, S. 624–627.
- Widmann, Werner (2009):** Aktuelles zur Umsatzsteuer aus Berlin, Brüssel, Luxemburg und München, Deutsches Steuerrecht, Heft 22, S. 1061–1070.
- Wilke, Hans-Joachim (1989):** Typische Erscheinungsformen der Hinterziehung von Umsatzsteuer, Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht 1989, Heft 8, S. 295–299.
- Wohlfahrt, Beate (2011):** The Future of the European VAT System, International VAT Monitor 2011, Vol. 22 (6), S. 387–395.
- Wolf, Redmar (2011):** VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective, Intertax 2011, Vol. 39 (1), S. 26–37.
- Yitzhaki, Shlomo (1974):** A Note on 'Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis', Journal of Public Economics 1974, Vol. 1 (3-4), S. 201–202.

B. Internetquellen

Handelsblatt vom 15.6.2012: „*Steuerrazzia bei EnBW*“, <http://www.handelsblatt.com/unternehmen/industrie/mitarbeiter-in-verdacht-steuerrazzia-bei-enbw/6754858.html>, Abrufdatum: 5.12.2012.

Financial Times Deutschland vom 15.8.2011: „*Mit CO₂-Zertifikaten Millionen von Steuern hinterzogen*“, <http://www.ftd.de/finanzen/:emissionshandel-mit-co2-zertifikaten-millionen-von-steuern-hinterzogen/60091693.html>, Abrufdatum: 5.12.2012.

Süddeutsche Zeitung vom 6.3.2011: „*Tango mit der Deutschen Bank*“, <http://www.sueddeutsche.de/geld/emissionshandel-grossbetrug-tango-mit-der-deutschen-bank-1.1068304>, Abrufdatum: 5.12.2012.

Süddeutsche Zeitung vom 21.12.2011: „*Vom Karussell in den Knast*“, <http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/urteil-wegen-betrugs-mit-emissions-rechten-vom-karussell-in-den-knast-1.1240627>, Abrufdatum: 5.12.2012.

The Guardian vom 3.12.2012: „*VAT loophole on digital sales „costs UK more than Olympics*“, <http://www.guardian.co.uk/business/2012/dec/03/vat-loophole-digital-sales-olympics>, Abrufdatum: 5.12.2012

http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/general/community_code/index_de.htm, Abrufdatum: 5.12.2012.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf, Abrufdatum: 5.12.2012.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_de.htm#Anhang, Abrufdatum: 5.12.2012.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_number/index_de.htm, Abrufdatum: 5.12.2012.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html, Abrufdatum: 5.12.2012.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies, Abrufdatum: 5.12.2012.

http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/esa95_supply_use_input_tables/introduction, Abrufdatum: 5.12.2012.

http://europa.eu/about-eu/countries/index_de.htm, Abrufdatum: 5.12.2012.

http://europa.eu/legislation_summaries/glossary/schengen_agreement_de.htm, Abrufdatum: 5.12.2012.

http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/treaties/treaties_singleact_de.htm, Abrufdatum: 5.12.2012.

http://europa.eu/legislation_summaries/other/111010_de.htm, Abrufdatum: 5.12.2012.

www.europol.europa.eu/content/press/further-investigations-vat-fraud-linked-carbon-emissions-trading-system-641, Abrufdatum: 5.12.2012.

http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerschaeetzungen_und_Steuereinnahmen/Steuereinnahmen/steuereinnahmen.html, Abrufdatum: 5.12.2012.

<https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesamtwirtschaftUmwelt/VGR/Inlandsprodukt/Inlandsprodukt.html>, Abrufdatum: 5.12.2012.

<http://www.hmrc.gov.uk/stats/measuring-tax-gaps.htm>, Abrufdatum: 5.12.2012.

<http://www.oecd.org/tax/consumptiontax/>, Abrufdatum: 5.12.2012.

<http://www.taxes.gov.az/eng/qanun/f11.html>, Abrufdatum: 5.12.2012.

C. Gesetzesmaterialien

1. Primäres Gemeinschaftsrecht

Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 25. März 1957 (EWG), nicht im Amtsblatt veröffentlicht, Titel durch Art. G Nr. 1 des Vertrags über die Europäische Union vom 7. Februar 1992 (in: ABl. EG C 224 vom 31.8.1992, S. 1-130) geändert in „Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft“.

Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft vom 7. Februar 1992 (EG), in: ABl. EG C 224 vom 31.8.1992, S. 1-130, zuletzt geändert durch den Vertrag über den Beitritt der Republik Bulgarien und Rumäniens zur Europäischen Union vom 25. April 2005, in: ABl. EU L 157 vom 21.6.2005, S. 11-27, Titel durch Art. 2 Nr. 1 des Vertrags von Lissabon vom 13. Dezember 2007 (in: ABl. EU C 306 vom 17.12.2007, S. 165–198) geändert in „Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union“.

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), Fassung aufgrund des am 1. Dezember 2009 in Kraft getretenen Vertrages von Lissabon, in: ABl. EU Nr. C 115 vom 9.5.2008, S. 47-199, zuletzt geändert durch den Vertrag über den Beitritt der Republik Kroatien zur Europäischen Union vom 30. Juni 2011, in: ABl. EU L 112 vom 24. April 2012, S. 10-20, konsolidierte Fassung in: ABl. EU C 326 vom 26.10.2012, S. 47-200.

Vertrag über die Europäische Union (EUV), Fassung aufgrund des am 1. Dezember 2009 in Kraft getretenen Vertrages von Lissabon, in: ABl. EU Nr. C 115 vom 9.5.2008, S. 13-45, zuletzt geändert durch den Vertrag über den Beitritt der Republik Kroatien zur Europäischen Union vom 30. Juni 2011, in: ABl. EU L 112 vom 24.4.2012, S. 10-20, konsolidierte Fassung in: ABl. EU C 326 vom 26.10.2012, S. 13-47.

Einheitliche Europäische Akte vom 1. Juli 1987, in: ABl. EG L 169 vom 29.6.1987, S. 1-28, geändert durch Art. P Abs. 2 des Vertrags über die Europäische Union vom 7. Februar 1992, in: ABl. EG C 224 vom 31.8.1992, S. 1-130.

Übereinkommen von Schengen vom 14. Juni 1985 (Schengen-Abkommen) sowie ergänzend Übereinkommen zur Durchführung des Übereinkommens von Schengen vom 14. Juni 1985 zwischen den Regierungen der Staaten der Benelux-Wirtschaftsunion, der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik betreffend den schrittweisen Abbau der Kontrollen an den gemeinsamen Grenzen vom 19.6.1990 (Schengener Übereinkommen), in: ABl. EU L 239 vom 22.9.2000, S. 19–62.

2. Sekundäres Gemeinschaftsrecht

Erste Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (67/227/EWG), in: ABl. EWG P 71 vom 14.4.1967, S. 1301-1303, aufgehoben durch Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 (2006/112/EG), in: ABl. EG L 347 vom 11.12.2006, S. 1-118.

Zweite Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (67/228/EWG), in: ABl. EWG P 71 vom 14.4.1967, S. 1301-1303, aufgehoben durch Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG), in: ABl. EWG L 145 vom 13.6.1977, S. 1-40.

Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG), in: ABl. EWG L 145 vom 13.6.1977, S. 1–40, aufgehoben durch Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 (2006/112/EG), in: ABl. EG L 347 vom 11.12.2006, S. 1-118.

Dreizehnte Richtlinie des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (86/560/EWG), in: ABl. EWG L 326 vom 21.11.1986, S. 40–41.

Vorschlag vom 7. August 1987 für eine Richtlinie des Rates zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG (KOM(87)

322 endg.), in: ABl. EWG C 252 vom 22.9.1987, S. 2-4.

Richtlinie des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (91/680/EWG), in: ABl. EWG L 376 vom 31.12.1991, S. 1-19, zuletzt geändert durch Richtlinie des Rates vom 19. Oktober (2009 2009/132/EG), in: ABl. L 292 vom 10.11.2009, S. 5–30.

Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (2006/112/EG), in: ABl. EG L 347 vom 11.12.2006, S. 1-118, zuletzt geändert durch Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Kroatien und die Anpassungen des Vertrags über die Europäische Union, des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Atomgemeinschaft, in: ABl. EU L 112 vom 24.4.2012, S. 75–76.

Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (2008/8/EG), in: ABl. EG L 44 vom 20.2.2008, S. 11-22.

Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige (2008/9/EG), in: ABl. EG L 44 vom 20.2.2008, S. 23-28, zuletzt geändert durch Richtlinie des Rates vom 14. Oktober 2010 (2010/66/EU), in: Abl. EU L 275 vom 20.10.2010, S. 1–2.

Richtlinie des Rates vom 16. Dezember 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zum Zweck der Bekämpfung des Steuerbetrugs bei innergemeinschaftlichen Umsätzen (2008/117/EG), in: Abl. EU L 14 vom 20.1.2009, S. 7-9.

Richtlinie des Rates vom 22. Dezember 2009 zur Änderung verschiedener Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (2009/162/EU), ABl. L 10 vom 15.1.2010, S. 14–18.

Richtlinie des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen (2010/24/EU), in: ABl. EU L 84 vom 31.3.2010, S. 1–12.

Richtlinie des Rates vom 16. März 2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem im Hinblick auf eine fakultative und zeitweilige Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auf die Erbringung bestimmter betrugsanfälliger Dienstleistungen (2010/23/EU), in: ABl. EU L 72 vom 20.3.2010, S. 1-2.

Richtlinie des Rates vom 13. Juli 2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Rechnungsstellungsvorschriften (2010/45/EU), in: ABl. EU L 189 vom 22.7.2010, S. 14–29.

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates vom 31.7.2012 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Bezug auf einen Schnellreaktionsmechanismus bei Mehrwertsteuerbetrug (COM(2012) 428 final).

Verordnung des Rates vom 29. Mai 1989 über die endgültige einheitliche Regelung für die Erhebung der Mehrwertsteuereigenmittel (1553/89/EWG, EURATOM), in: ABl. EWG L 155 vom 7.6.1989, S. 9–13, zuletzt geändert durch Verordnung des Rates vom 14. April 2003 (807/2003/EG), in: ABl. EG L 122 vom 16.5.2003, S. 36–62.

Verordnung des Rates vom 27. Januar 1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (MWSt.) (218/92/EWG), in: ABl. EWG L24 vom 1.2.1992, S. 1–5, aufgehoben durch Verordnung des Rates vom 7. Oktober 2003 (1798/2003/EG), in: ABl. EG L 264 vom 15.10.2003, S. 1–11.

Verordnung des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (2913/92/EWG), in: ABl. EWG L 302 vom 19.10.1992, S. 1-50, zuletzt geändert durch Verordnung des Rates vom 16. November 2009 (1186/2009/EG), in: ABl. EG L 324 vom 10.12.2009, S. 23–57.

Verordnung der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemein-

schaften (2454/93/EWG), ABl. L 253 vom 11.10.1993, S. 1–766, zuletzt geändert durch Durchführungsverordnung der Kommission vom 20. August 2012 (756/2012/EU), in: ABl. EU L 223 vom 21.8.2012, S. 8–30.

Verordnung des Rates vom 25. Juni 1996 zum Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen auf nationaler und regionaler Ebene in der Europäischen Gemeinschaft (2223/96/EG), in: ABl. EG L 310 vom 30.11.1996, S. 1–469, zuletzt geändert durch Verordnung der Kommission vom 10. August 2010 (715/2010/EU), in: ABl. EU L 210 vom 11.8.2010, S. 1–21.

Verordnung des Rates vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 (1798/2003/EG), in: ABl. EG L 264 vom 15.10.2003, S. 1–11, zuletzt geändert durch Verordnung des Rates vom 7. Oktober 2010 (904/2010/EU), in: ABl. EU L 268 vom 12.10.2010, S. 1–18.

Verordnung des Rates vom 17. Oktober 2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (1777/2005/EG), in: ABl. EG L 288 vom 29.10.2005, S. 1–9, zuletzt geändert durch Durchführungsverordnung des Rates vom 15. März 2011 (282/2011/EU), in: ABl. EU L 77 vom 23.3.2011, S. 1–22.

Verordnung der Kommission vom 18. Dezember 2006 zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (1875/2006/EG), in: ABl. EG L 360 vom 19.12.2006, S. 64–125, zuletzt geändert durch Berichtigung der Verordnung (EG) Nr. 1875/2006 der Kommission vom 18. Dezember 2006, in: ABl. EG L 277 vom 18.10.2008, S. 38.

Verordnung des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 hinsichtlich der Einführung von Verwaltungsvereinbarungen und des Informationsaustauschs im Hinblick auf die Regelungen bezüglich des Ortes der Dienst-

leistung, die Sonderregelungen und die Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer (143/2008/EG), in: ABl. EG L 44 vom 20.2.2008, S. 1-6.

Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. April 2008 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaft (Modernisierter Zollkodex) (450/2008/EG), in: ABl. EG L 145 vom 4.6.2008, S. 1-64.

Verordnung des Rates vom 2. April 2009 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften zur Abweichung von einigen Vorschriften der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission (273/2009/EG), in: ABl. EG L 91 vom 3.4.2009, S. 14-15.

Verordnung des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (904/2010/EU), in: ABl. EU L 268 vom 12.10.2010, S. 1-18.

Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlamentes und des Rates zum Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen auf nationaler und regionaler Ebene in der Europäischen Union vom 20. Dezember 2010 (KOM/2010/0774 endg.).

Beschluss vom 21. April 1970 über die Ersetzung der Finanzbeträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaften (70/243/EGKS, EWG, Euratom), in: ABl. EWG L 94 vom 28.4.1970, S. 19-22.

Durchführungsbeschluss des Rates vom 22. November 2010 zur Ermächtigung Deutschlands, Italiens und Österreichs, eine von Art 193 der MwStSystRL abweichende Regelung einzuführen, und zur Änderung der Entscheidung 2007/250/EG, um die Geltungsdauer der Ermächtigung des Vereinigten Königreichs zu verlängern (2010/710/EU), in: ABl. L 309 vom 25.11.2010, S. 5-6.

3. Verfassung

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949 in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Gesetz vom 11. Juli 2012, in: BGBl. I 2012, S. 1478.

4. Steuergesetze und Materialien zu Steuergesetzen

Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005, in: BGBl. I 2005, S. 386, zuletzt geändert durch Gesetz vom 8. Mai 2012, in: BGBl. I 2012, S. 1030.

Gesetz vom 8. April 2010 zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, in: BGBl. I 2010, S. 386.

Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002, in: BGBl. I 2002, S. 3866; I 2003, S. 61, zuletzt geändert durch Gesetz vom 21. Juli 2012, in: BGBl. I 2012, S. 1566.

BMF, Schreiben vom 11.1.2007, Umsatzsteuer; Richtlinie des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, IV A 2 - S 7056 - 6/07, in: Deutsches Steuerrecht 2007, Heft 11, S. 488.

C. Entscheidungen oberster Gerichte

1. Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs:

Datum	Az.	Rechtssache	Fundort	Seite
05.02.1981	154/80	<i>Coöperatieve Aardappelenbe- waarplaats</i>	Slg. 1981	445
08.03.1988	102/86	<i>Apple and Pear Development Council</i>	Slg. 1988	1443
05.07.1988	289/86	<i>Happy Family</i>	Slg. 1988	3655
17.10.1989	231/87	<i>Comune di Carpaneto Pia- centino u.a.</i>	Slg. 1989	3233
08.02.1990	C-320/88	<i>Shipping and Forwarding En- terprise Safe</i>	Slg. 1990	285
15.05.1990	C-4/89	<i>Comune di Carpaneto Pia- centino u.a.</i>	Slg. 1990	1869
11.07.1991	C-97/90	<i>Lennartz</i>	Slg. 1991	3795
06.04.1995	C-4/94	<i>BLP Group</i>	Slg. 1995	983
06.07.1995	C-62/93	<i>BP Soupergaz</i>	Slg. 1995	1883
04.10.1995	C-291/92	<i>Armbrecht</i>	Slg. 1995	2775
26.10.1995	C-144/94	<i>Italittica</i>	Slg. 1995	3653
02.05.1996	C-231/94	<i>Faaborg-Gelting Linien</i>	Slg. 1996	2395
20.06.1996	C-155/94	<i>Wellcome Trust</i>	Slg. 1996	3013
26.09.1996	C-230/94	<i>Enkler</i>	Slg. 1996	4517
26.09.1996	C-302/93	<i>Etienne Debouche</i>	Slg. 1996	4495
06.02.1997	C-80/95	<i>Harnas & Helm</i>	Slg. 1997	745
20.02.1997	C-260/95	<i>DFDS</i>	Slg. 1997	1005
17.07.1997	C-190/95	<i>ARO Lease</i>	Slg. 1997	4383

Datum	Az.	Rechtssache	Fundort	Seite
21.03.2000	C-110/98	<i>Gabalfrisa SL u. a.</i>	Slg. 2000	1577
	bis C-147/98			
08.06.2000	C-396/98	<i>Schloßstraße GbR</i>	Slg. 2000	4279
14.11.2000	C-142/99	<i>Floridienne und Berginvest</i>	Slg. 2000	9567
14.12.2000	C-446/98	<i>Fazenda Pública</i>	Slg. 2000	11435
22.02.2001	C-408/98	<i>Abbey National</i>	Slg. 2001	1361
08.03.2001	C-415/98	<i>Bakcsi</i>	Slg. 2001	1831
25.10.2001	C-78/00	<i>Kommission/Italien</i>	Slg. 2001	8195
21.03.2002	C-451/99	<i>Cura Anlagen GmbH</i>	Slg. 2002	3193
06.02.2003	C-185/01	<i>Auto Lease Holland</i>	Slg. 2003	1317
08.05.2003	C-269/00	<i>Seeling</i>	Slg. 2003	4101
26.06.2003	C-442/01	<i>KapHag</i>	Slg. 2003	6851
11.09.2003	C-190/95	<i>Cookies World</i>	Slg. 2003	8785
29.04.2004	C-137/02	<i>Faxworld</i>	Slg. 2004	5547
29.04.2004	C-152/02	<i>Terra Baubedarf-Handel GmbH</i>	Slg. 2004	5583
29.04.2004	C-77/01	<i>EDM</i>	Slg. 2004	4295
10.03.2005	C-491/03	<i>Ottmar Hermann</i>	Slg. 2005	2025
21.04.2005	C-25/03	<i>HE</i>	Slg. 2005	3123
02.06.2005	C-378/02	<i>Waterschap Zeeuws Vlaanderen</i>	Slg. 2005	4685
14.07.2005	C-434/03	<i>Charles und Charles-Tijmens</i>	Slg. 2005	7037
15.12.2005	C-63/04	<i>Centralan Property</i>	Slg. 2005	11087
21.02.2006	C-255/02	<i>Halifax</i>	Slg. 2006	1609
23.03.2006	C-210/04	<i>FCE Bank</i>	Slg. 2006	2803
30.03.2006	C-184/04	<i>Uudenkaupungin kaupunki</i>	Slg. 2006	3039

Literaturverzeichnis

Datum	Az.	Rechtssache	Fundort	Seite
06.04.2006	C-245/04	<i>EMAG</i>	Slg. 2006	3227
11.06.2006	C-384/04	<i>Federation of Technological Industries u. a.</i>	Slg. 2006	4191
12.06.2006	C-354/03 und C-484/03	<i>Optigen</i>	Slg. 2006	483
06.07.2006	C-439/04 und C-440/04	<i>Kittel und Recolta Recycling</i>	Slg. 2006	6161
14.09.2006	C-72/05	<i>Wollny</i>	Slg. 2006	8297
07.12.2006	C-13/06	<i>Kommission/Griechenland</i>	Slg. 2006	11563
15.03.2007	C-35/05	<i>Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH</i>	Slg. 2007	2425
26.06.2007	C-284/04	<i>T-Mobile Austria u. a.</i>	Slg. 2007	5189
27.09.2007	C-409/04	<i>Teleos u. a.</i>	Slg. 2007	7797
27.09.2007	C-146/05	<i>Albert Collée</i>	Slg. 2007	7861
27.09.2007	C-184/05	<i>Twoh</i>	Slg. 2007	7897
21.02.2008	C-425/06	<i>Part Service Srl</i>	Slg. 2008	897
21.02.2008	C-271/06	<i>Netto</i>	Slg. 2008	771
13.03.2008	C-437/06	<i>Securenta</i>	Slg. 2008	1597
10.07.2008	C-25/07	<i>Alicja Sosnowska</i>	Slg. 2008	5129
16.12.2008	C-73/07	<i>Satakunnan Markkinapörssi Oy u. a.</i>	Slg. 2008	9831
12.02.2009	C-515/07	<i>VNLTO</i>	Slg. 2009	839
23.04.2009	C-460/07	<i>Sandra Puffer</i>	Slg. 2009	3251
29.10.2009	C-246/08	<i>Kommission/Finnland</i>	Slg. 2009	10605
29.10.2009	C-29/08	<i>AB SKF</i>	Slg. 2009	10413

Datum	Az.	Rechtssache	Fundort	Seite
15.07.2010	C-368/09	<i>Pannon Gép Centrum</i>	Slg. 2010	7467
26.10.2010	C-97/09	<i>Ingrid Schmelz</i>	Slg. 2010	465
07.12.2010	C-285/09	<i>R.</i>	Slg. 2010	12605
22.12.2010	C-277/09	<i>RBS Deutschland Holdings GmbH</i>	Slg. 2010	13805
22.12.2010	C-438/09	<i>Bogusaw Juliusz Dankowski</i>	Slg. 2010	14009
12.02.2011	C-107/10	<i>Enel Maritsa Iztok</i>	ABl. C 134	20-21
10.30.2011	C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09	<i>CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG u. a.</i>	ABl. C 63	22
28.07.2011	C-274/10	<i>Kommission/Ungarn</i>	ABl. C 298	8-9
30.07.2011	C-87/10	<i>Electrosteel Europe SA/Edil Centro SpA</i>	ABl. C 100	30
06.10.2011	C-421/10	<i>Markus Stoppelkamp</i>	ABl. C 317	16
16.02.2012	C-594/10	<i>Van Laarhoven</i>	ABl. C 98	8
16.02.2012	C-118/11	<i>Eon Aset Menidjunt</i>	ABl. C 145	15-16
22.03.2012	C-153/11	<i>Klub OOD</i>	ABl. C 133	9-10
29.03.2012	C-414/10	<i>Véleclair SA</i>	ABl. C 151	5
21.06.2012	C-80/11 und C-142/11	<i>Mahageben Kft und Peter David</i>	ABl. C 179	7-10
19.07.2012	C-160/11	<i>Bawaria Motors</i>	ABl. C 204	13
06.09.2012	C-273/11	<i>Mecsek-Gabona Kft</i>	ABl. C 355	6-7
27.09.2012	C-587/10	<i>VSTR</i>	ABl. C 80	10
13.12.2012	C-395/11	<i>BLV Wohn- und Gewerbebau</i>	DStR 2012	2593

2. Entscheidungen anderer Gerichte:

Inстанz	Datum	Az.	Fundort	Seite
BFH	6.4.2010	XI B 1/09	BFH/NV 10	2131
BVerfG	20.12.1966	1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63	BStBl III 1967	7